



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A GmbH in XY, vertreten durch Koll & Koll WTH GmbH, 2000 Stockerau, Schießstattgasse 24, vom 15. März 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 16. Februar 2006 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist eine GmbH.

Im Zuge der Lohnsteuerprüfung wurden bei der Berufungswerberin die Bezüge für den "Freien Dienstnehmer" X dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterworfen, da es sich nach Ansicht des Prüfers gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 um einen "Echten Dienstnehmer" handeln würde.

Aufgrund dieser Feststellungen wurde am 16. Februar 2006 ein entsprechender Haftungs- und Abgabenbescheid, für den Zeitraum 1.1.2002 bis 31.12.2004 erlassen.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 15. März 2006 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht und wie folgt begründet:

Die Berufung richtet sich gegen die Nichtanerkennung der Beschäftigung des Herrn X als freien Dienstnehmer. Die Einstufung durch die Lohnsteuerprüfung als Angestellter und in dieser Folge die Vorschreibung des DB, DZ und der Kommunalsteuer ist unrichtig.

Das Auftragsverhältnis meiner Mandantschaft zu Herrn X als freien Dienstnehmer beinhaltete folgende Vereinbarungen: Herr X war in Erfüllung seines Auftrages völlig unabhängig von Bindungen an vorgegebenen Arbeitszeiten. Auch war er unabhängig von Arbeitsanweisungen fachlicher Art, es lag keine vereinbarte Arbeitszeit vor, es konnte die Arbeitszeit frei eingeteilt werden.

Aufträge die der freie Dienstnehmer nicht annehmen wollte, konnten zurückgewiesen werden, und wurden dann von A, der Angestellter meiner Mandantschaft war, erledigt.

Es erfolgten keine Weisungen im Hinblick auf die Durchführung der Arbeiten. Der freie Dienstnehmer war alleine beim Kunden und verrichtete seine Wartungs- und Reparaturleistungen.

Der freie Dienstnehmer hat auch das wirtschaftliche Risiko tragen müssen, es gab unentgeltliche Nachbesserungspflichten durch Herrn X. Bei einigen Aufträgen wurden die Wartungsarbeiten nicht in Ordnung durchgeführt, nach Beanstandung durch den Kunden bei dem Auftragnehmer A Werkzeugmaschinen GesmbH, musste Herr X, dem dieser Auftrag zugeteilt war, ohne Kostenersatz die Mängelbehebung durchführen.

Arbeitsmittel wurden zum Teil vom Auftraggeber des freien Dienstnehmers, zum Teil auch vom Servicekunden aber auch vom freien Dienstnehmer zur Verfügung gestellt. So verfügte Herr X über diverse Sonderwerkzeuge, Schabmaschinen und seinem Kraftfahrzeug.

Herr X durfte sich in seiner Arbeitsleistung durch gleichqualifiziertes Personal vertreten lassen, die Kosten für die Vertretung hätte er bezahlen müssen. In den Jahren des Auftragsverhältnisses war dies nicht erforderlich, da die Auftragslage bei den mechanischen Maschinen, die v.a. von Herrn X gewartet wurden, aufgrund der Verdrängung durch die Elektronik rückläufig waren. Weiters konnten die anstehenden Wartungsarbeiten mit dem Auftraggeber der A GesmbH in längeren Zeitabständen im vorhinein vereinbart werden, dass eine sofortige Vertretung nicht erforderlich war.

Ein weiteres Merkmal, dass ein freies Dienstverhältnis vorlag, besteht in der Entgelthöhe.

Der Vorgänger von Franz X war ein Angestellter der A GesmbH mit einem Bruttostundensatz von rd. 13 € pro Stunde, dem freien Dienstnehmer wurde im Prüfungszeitraum ein Stundensatz von anfänglich 24 und dann 27 € gezahlt. Die Erfahrung und Leistungsfähigkeit beider Servicetechniker ist durchaus vergleichbar, beide Personen hatten langjährige Berufserfahrung im Servicebereich der Werkzeugmaschinen.

Weiters wurden dem freien Dienstnehmer Reisekosten nach individuellem Anfall ersetzt. Diese Reisekosten wurden in der Lohnverrechnung voll beitragspflichtig behandelt. Die Bezahlung von Reisekosten ist in diesem Verhältnis kein Argument um das Vorliegen des freien Dienstverhältnis zu versagen, da es für die Kalkulation zwischen freien Dienstnehmer und der

GesmbH es im vorhinein sehr kompliziert gewesen wäre, einen höheren Stundensatz zu vereinbaren, der allfällige Reisekosten beinhaltet, da der tatsächliche Anfall von Reisekosten (Aufträge in Vorarlberg ebenso wie in Wien oder Niederösterreich) im vorhinein sehr schwer kalkulierbar gewesen wäre.

Es war eindeutiger Vertragswille beider Parteien ein freies Dienstverhältnis zu vereinbaren und wurde auch von beiden eingehalten, da Herr X aufgrund seiner familiären Verhältnisse, er betreut zusammen mit seiner Gattin ein schwer behindertes Kind, und wollte daher über frei einteilbare Freizeit verfügen, sich das zu leistende Stundenausmaß individuell einteilen, wurde von beiden Parteien dieses Vertragsverhältnis bewusst eingegangen.

Man sieht auch aus den Stundenaufstellungen, dass die Arbeitszeiten sehr schwankten, je nach Auftragslage und Bereitschaft des freien Dienstnehmers seine Stundenleistungen anzubieten:

1/2002	165
2/2002	186
3/2002	155,50
4/2002	195
5/2002	116
6/2002	199,25
7/2002	30
8/2002	176
9/2002	200
10/2002	169
11/2002	182,50
12/2002	153,50
Summe	1927,75

1/2003	175,50
2/2003	158
3/2003	182,25
4/2003	132,50
5/2003	153
6/2003	160,75
7/2003	21
8/2003	162,5
9/2003	190,5
10/2003	107
11/2003	159,50
12/2003	185
Summe	1.787,50

1/2004	156,25 2
2/2004	145,75
3/2004	190
4/2004	123
5/2004	133,50

6/2004	126,75
7/2004	196
8/2004	0
9/2004	121
10/2004	171,50
11/2004	197
12/2004	164,75
Summe	1.725,50

Die Feststellung der Abgabenbehörde, dass die geleisteten Arbeitsstunden durch eine Ähnlichkeit mit den von einem Angestellten bei einer 38,5 h Arbeitswoche zu erbringenden Stundenanzahl aufweist, die Annahme des Vorliegens eines Angestelltenverhältnisses rechtfertigen, ist unrichtig. Wenn man unterstellt, dass ein Angestellter unter Berücksichtigung von 5 Wochen Urlaub, und 5 Wochen weiteren bezahlten Nichtleistungszeiten (Krankenstand, Behördenwege, Arztwege, bezahlte Feiertage) arbeitet, dann kommt ein Angestellter durchschnittlich auf 42 Wochen a 38,5 h, sind 1.617 h pro Jahr. Von diesem Wert weicht Herr X doch in den geprüften Jahren sehr deutlich ab, in den ersten Jahren des freien Dienstverhältnisses (nicht Prüfungszeitraum) wurden noch mehr Stunden gearbeitet. Auch die Arbeitsaufteilung lässt sehr deutlich den Umstand hervortreten, dass der freie Dienstnehmer sehr wohl seine Arbeitsstunden frei bestimmt hat, da doch sehr große Schwankungen in den einzelnen Monaten vorliegen.

Das freie Dienstverhältnis mit Herrn X hat im April 1999 begonnen. Es hat eine Lohnsteuerprüfung und eine Gebietskrankenkassenprüfung bis einschließlich 2001 stattgefunden, bei beiden Abgabenprüfungen wurde der Vertrag als freies Dienstverhältnis beurteilt, bei der Anmeldung bei der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse wurde das Vorliegen eines freien Dienstverhältnisses von der Behörde bestätigt, und nun wird der gleiche Sachverhalt von einem anderen Beamten gänzlich anders eingestuft, dies kann nicht korrekt sein.

Weiters ist die Behandlung der Bezüge mit DB, DZ und Kommunalsteuerpflicht und keine sonstigen Änderungen rechtlich unrichtig. Der freie Dienstnehmer hat seine Umsatzsteuer- und Einkommensteuererklärungen beim FA Hollabrunn Korneuburg Tulln eingereicht, vollständig bezahlt und wurde erklärungsgemäß veranlagt. Alle weiteren Entgeltbestandteile wie sie dem Angestellten zustehen, wie bezahlter Urlaub, Abfertigung, Sonderzahlung, bezahlter Krankenstand (Herr X hatte im Prüfungszeitraum eine Operation, nach deren Folgen er einige Wochen nicht arbeiten konnte) waren nicht vereinbart und sind auch nicht geflossen, daher ist die Unterstellung eines Angestelltenverhältnisses unrichtig.

Weiters ist auch die Bemessungsgrundlage für DB, DZ etc selbst bei Vorliegen eines Angestelltenverhältnisses unkorrekt, da abhängig vom Einsatzort sehr hohe Reisekosten ausbezahlt wurden, und diese nun pauschal in die Bemessungsgrundlage vom Prüfer eingerechnet wurden.

Ich beantrage daher die Einstufung des Vertragsverhältnisses zwischen der A Werkzeugmaschinenervice GmbH und Herrn Franz X als freies Dienstverhältnis und daher nicht den Abgaben Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer unterliegend. Anhand der von mir aufgezählten Kriterien liegen überwiegend Merkmale eines freien Dienstverhältnisses vor.

Die Berufung wurde am 29. Mai 2006 mittels Berufungsvorentscheidung abgewiesen, da nach dem Gesamtbild der Tätigkeit die Merkmale für ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG überwiegen.

Mit Schriftsatz vom 23. Juni 2006 wurde ein Vorlageantrag eingebracht. Die Begründung ist überwiegend gleich gehalten wie im Berufungsbegehren.

Mit Bericht vom 8. August 2006 legte das Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG stehen (§ 41 Abs. 2 FLAG 1967).

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 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. VwGH 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. VwGH-Erk. v. 23.3.1983, Zl. 82/13/0063).

Strittig ist nun im gegenständlichen Fall die Frage des Vorliegens eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG hinsichtlich jenes Mitarbeiters, das seitens der Berufungswerberin als freier Dienstnehmer behandelt wurde.

Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG enthält als Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die im Zusammenhang mit der Weisungsgebundenheit formulierte 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.

In diesen Fällen ist auf weitere Abgrenzungskriterien abzustellen. Zu diesen gehören insbesondere die laufende Lohnzahlung sowie das Fehlen eines Unternehmerwagnisses und einer Vertretungsbefugnis (Doralt, Kommentar zum EStG, TZ 56 zu § 47).

Es ist daher das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen. Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend (vgl. VwGH vom 5.10.1994, 92/15/0230), die ausgeübte Tätigkeit muss in ihrer äußeren Erscheinungsform dem Tatbild des § 47 Abs. 2 EStG entsprechen.

Die Tatsache, dass das Einkommensteuergesetz selbst vorschreibt, was als ein Dienstverhältnis anzusehen ist, führt zwangsläufig dazu, dass ein- und derselbe Sachverhalt im Steuerrecht einerseits im bürgerlichen Recht oder Sozialversicherungsrecht andererseits unterschiedlich beurteilt wird. 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. vom 8.6.1985, B 488/80).

Die Berufungswerberin betrieb im streitgegenständlichen Zeitraum ein Werkzeugmaschinenservice von dem aus vom freien Dienstnehmer X Wartungs- und Reparaturleistungen verrichtet wurde.

Zur Legaldefinition und den weiteren Abgrenzungskriterien die Berufungswerberin betreffend:

1.) Weisungsgebundenheit:

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 (VwGH vom 2.7.2002, 2000/14/0148).

2.) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers:

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 und sich dieser verpflichtet, eine bestimmte Anzahl von Arbeitsstunden zu vorgegebenen Zeiten zu leisten. Auch wenn im Berufungsbegehren dargestellt wird, dass ein Angestellter durchschnittlich auf 42 Arbeitswochen (5 Wochen Urlaub und 5 weitere Wochen Krankenstand und Behördenwege) im Jahr und somit eine Gesamtstundenanzahl von rund 1.617 Stunden erreicht. Im vorliegenden Fall sind aus der Darstellung in der Berufung für das Jahr 2002 1.927,75 Stunden, für 2003 1.787,50 Stunden und 2004 1.725,50 Stunden geleistet worden. Jeder Arbeiter bzw. Monteur kann von seinem Dienstgeber bei Bedarf zur Ableistung von Mehrstunden angehalten werden oder diese auch freiwillig ableisten. Es ist daher nicht ungewöhnlich und entspricht auch den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass Mehrstunden erbracht werden bzw. - wie im vorliegenden Fall - erbracht worden sind.

Die kontinuierliche Ableistung der Arbeitsstunden mit einer jeweils länger andauernden Abwesenheit im Juli oder im August jeden Jahres, sprechen für ein ausreichendes Maß an betrieblicher Eingliederung.

3.) Laufende Lohnzahlung:

Eine Abrechnung nach geleisteten Arbeitsstunden (hier Entlohnung nach Maßgabe der vorgelegten Stundenzettel) stellt noch keine erfolgsabhängige Entlohnung dar und dient somit als weiteres gewichtiges Indiz für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit (VwGH vom 5.10.1994, 92/15/0230).

Zu den wesentlichen Merkmalen eines Dienstverhältnisses zählt, dass der Arbeitnehmer für seine Dienstleistungen laufend ein angemessenes Entgelt erhält, wobei Dienstverhältnisse an

keine zeitliche Mindestdauer geknüpft werden, da auch eine nur kurz dauernde oder nur vorübergehende Beschäftigung ein solches begründen kann.

Sozialleistungen, wie die Gewährung von Urlaub, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Absicherung bei Verletzungen mögen zwar Kennzeichen eines allgemein üblichen Dienstverhältnisses sein, ihr Fehlen bedeutet aber noch nicht, dass ein Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG nicht schuldet (VwGH vom 15.9.1999, 97/13/0164).

4.) Unternehmerwagnis:

Nach ständiger Rechtsprechung 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 den 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 2.7.2002, 2000/14/0148).

Die Vereinbarung einer Entlohnung von 24 € bzw. 27 € brutto pro Stunde spricht gegen ein einnahmenseitiges Unternehmerwagnis.

5.) Vertretungsbefugnis:

Die Vereinbarung einer generellen Vertretungsbefugnis kann die persönliche Abhängigkeit und Dienstnehmereigenschaft von vornherein nur dann ausschließen, wenn das Vertretungsrecht tatsächlich genutzt wird oder bei objektiver Betrachtung eine solche Nutzung zu erwarten ist. Beides trifft für den gegenständlichen Fall nicht zu.

Abschließend ist festzuhalten, dass das Gesamtbild der zu beurteilenden Tätigkeit für einen echten Dienstvertrag spricht, da die von der Berufungswerberin vorgebrachten Argumente ein Überwiegen der Merkmale der Selbständigkeit nicht aufzeigen konnten.

Die Berufung war daher, wie im Spruch angeführt, vollinhaltlich abzuweisen.

Graz, am 27. Juni 2008