

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache des Bf, Ziviltechniker - Ingenieurkonsulent, Adresse1, vertreten durch Bf-Vertreter, Steuerberater, Adresse2, gegen die Bescheide des Finanzamtes belBeh je vom 09.06.2009, betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) für die Jahre 2005 bis 2007 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben, die angefochtenen Abgabenfestsetzungsbescheide betreffend DB für die Jahre 2005 bis 2007 werden aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß § 25a VwGG eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

### Entscheidungsgründe

Beim Berufungswerber (im Folgenden: Beschwerdeführer, kurz: Bf), der als Einzelunternehmer ein Zivilingenieurbüro für Bauwesen betrieb, wurde im Jahr 2009 eine gemeinsame Prüfung aller Lohnabgaben (GPLA) über die Jahre 2005 bis 2007 durchgeführt. Als Ergebnis dieser abgabenbehördlichen Prüfung wurden dem Bf von Seiten des Finanzamtes mit Bescheiden vom 09.06.2009 ua. Dienstgeberbeiträge zur Zahlung vorgeschrieben.

#### I. GPLA-Verfahrensgang sowie erhobener Sachverhalt:

1. Nach den Feststellungen der GPLA-Prüferin war beim Einzelunternehmer Bf (im folgenden DI.Z.) Herr XY (im folgenden Ing.X.) bis Ende des Jahres 2004 als Dienstnehmer beschäftigt gewesen. Ab 01.02.2005 wurde Herr Ing.X. allerdings auf Basis der nachstehend angeführten Vertragsvereinbarungen (Bl. 90 - 109), als Stahlbaukonstrukteur für die Firma DI.Z. tätig. Ab diesem Zeitpunkt wurde in Übereinstimmung der beiden Vertragsparteien die Tätigkeitsleistung des Ing.X. als nicht mehr im Rahmen eines Dienstverhältnisses iSd § 47 EStG 1988 erbracht angesehen. Auf Grund dieses Umstandes wurden von Seiten des Bf von den an Herrn Ing.X. zur

Auszahlung gelangten "Entgelte bzw. Honorare" in Folge weder Lohnabgaben (LSt., DB) berechnet noch abgeführt.

1.1. Der am 31.1.2005 zwischen dem Bf (als Auftraggeber) und Herrn Ing.X. (= als Auftragsnehmer) abgeschlossene "Freie Dienstvertrag (05/1)" weist nachstehenden Inhalt auf:

**"Freier Dienstvertrag gem. § 4 Abs 4 ASVG (05/1):**

*Zwischen Fa. DI.Z., Zivilingenieur für Bauwesen, in Betriebsadr. , als Dienstgeber, und Herrn Ing.X., wohnhaft in Wohnadr. , als Dienstnehmer wird der folgende freie Dienstvertrag abgeschlossen:*

**1. Anstellung**

*Ab 1.2.2005 wird Herr Ing.X. dem Dienstgeber DI.Z. als Stahlbau-Konstrukteur zur Verfügung stehen. Das gegenständliche freie Dienstverhältnis wird befristet auf ca. 6 Wochen abgeschlossen.*

*Die Vertragsparteien kommen darin überein, dass durch diesen Vertrag kein Arbeitsverhältnis begründet wird!*

*Der freie Dienstnehmer unterliegt den Weisungen des Dienstgebers nur insoweit, wie sie zur Erfüllung der vereinbarten Tätigkeit unerlässlich sind.*

**2. Vertretung**

*Der Beauftragte wird die unten angeführten Leistungen im Wesentlichen persönlich erbringen, er ist aber ausnahmsweise berechtigt, sich bei der Erbringung seiner Arbeitsleistung von einer hierzu geeigneten Person, vertreten zu lassen. Für vom Vertreter allenfalls zugefügte Schäden haftet der freie Dienstnehmer nach den gesetzlichen Bestimmungen. Eine Vertretung ist dem Dienstgeber unverzüglich, spätestens jedoch bei Antritt der Arbeitsleistung, mitzuteilen.*

**3. Diensttätigkeit**

*Das Tätigkeitsgebiet des freien Dienstnehmers umfasst die Erbringung von Stahlbau-Konstruktionsarbeiten für die Projekte:*

*- Fertigstellungsarbeiten Nr.1 :*

*Planung für OS2-Umgang, Podest Kühlkammer, Übergang, Einführschienen*

*- Nr.2 :*

*Erstellen von Stahlbau-Konstruktionsplänen für Segment einführschienen*

*- Nr.3 :*

*Erstellen der Stahlbau-Konstruktionspläne für Kühlkammer*

**4. Dienstort und Arbeitsmittel**

*Der freie Dienstnehmer wird die Arbeiten vornehmlich in seinen eigenen Räumen durchführen. Für Projektabklärung, Entwurfsarbeit, Koordination und Projektüberprüfung wird in den Büroräumlichkeiten von der Fa. DI.Z. ein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt. Die kostspielige Software für die Erstellung der Projekte wird von der Fa. DI.Z. zur Verfügung gestellt, ansonsten ist der Dienstnehmer Eigentümer der zur Erbringung der Arbeiten erforderlichen Arbeitsmittel.*

**5. Dienstzeit**

*Der freie Dienstnehmer ist grundsätzlich nicht an die Einhaltung einer bestimmten Arbeitszeit gebunden, er kann seine Arbeitszeit völlig frei und selbständig wählen. Nur bei Vorliegen dringender betrieblicher Erfordernisse (z.B. bei Planungsrückstand am bearbeiteten Projekt) kann der Dienstgeber in Ausnahmefällen Weisungen bezüglich des Umfanges der Arbeitszeit) erlassen. Eine solche Weisung hat rechtzeitig zu erfolgen.*

## **6. Entgelt und Honorarzahlung**

*Für die gegenständlichen Projekte ist eine Bearbeitungszeit von ca. 340 Stunden veranschlagt.*

*Herr Ing.X. erhält für seine Tätigkeit ein Stundenhonorar von € 18,00 brutto.*

*Entsprechend dem Projektfortschritt werden Teilzahlungen jeweils zu Monatsende ausbezahlt. Die Honorarzahlungen, abzüglich der anfallenden Sozialversicherungsbeiträge, erfolgen durch Überweisung auf das Konto des Dienstnehmers. Für die steuerliche Behandlung seiner Einkünfte ist der freie Dienstnehmer selbst verantwortlich!*

*Ein Anspruch auf Entgelt besteht für den freien Dienstnehmer ausschließlich bei Erbringung tatsächlicher Dienstleistungen. Es besteht auch keinerlei Anspruch auf Sonderzahlungen oder ähnliche Entgeltforderungen.*

*Zwischen den Parteien besteht Einvernehmen, dass die gegenständliche Vereinbarung einen freien Dienstvertrag darstellt. Der Dienstgeber wird demgemäß auch die gesetzlichen Abzüge vornehmen, sofern das monatliche Honorar die diesbezügliche Geringfügigkeitsgrenze des ASVG übersteigt. Darüber hinausgehende Abgaben und Steuern hat der freie Dienstnehmer selbst zu tragen. Allfällige Änderungen, die das Versicherungs- oder Vertragsverhältnis wesentlich berühren, sind vom freien Dienstnehmer unverzüglich bekannt zu gegeben.*

## **7. Verschwiegenheitspflicht**

*Der freie Dienstnehmer ist zur Geheimhaltung allfälliger ihm zur Kenntnis gelangender Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse gegenüber jedermann, auch über das Ende des Dienstverhältnisses hinaus, verpflichtet. Die ihm überlassenen Unterlagen sind nach Ende des Dienstverhältnisses vollständig dem Dienstgeber zu übergeben.*

## **8. Sozialversicherung**

*Der Dienstgeber meldet den freien Dienstnehmer bei Vertragsbeginn gemäß den Bestimmungen des ASVG zur Sozialversicherung an. (Sozialversicherungsnummer 1234 )*

## **9. Schlussbemerkung**

*Herr Ing.X. ist sich bewusst und ausdrücklich damit einverstanden, dass er als freier Dienstnehmer keinem Kollektivvertrag unterliegt und arbeitsrechtliche Normen auf dieses Dienstverhältnis keine unmittelbare Anwendung finden. Es besteht für den freien Dienstnehmer auch die Möglichkeit, außer diesem Vertragsverhältnis noch Verträge mit anderen Auftraggebern abzuschließen, sofern diese nicht in einem direkten oder indirekten Konkurrenzverhältnis zum Dienstgeber stehen. Im Zweifelsfall hat der freie Dienstnehmer den Dienstgeber umgehend zu benachrichtigen. Zu widerhandeln berechtigt den Dienstgeber zur sofortigen Vertragsauflösung."*

1.2. Die zwischen dem Bf (als Auftraggeber) und Herrn Ing.X. (= als Auftragsnehmer) in weiterer Folge neu abgeschlossen "Freien Dienstverträge", werden soweit diese vertragliche Abänderungen aufweisen, wie folgt - auszugsweise - im Wesentlichen wiedergegeben:

**"Freier Dienstvertrag gem. § 4 Abs 4 ASVG (05/2):**

...

### **1. Anstellung**

*Ab 18.4.2005 wird Herr Ing.X. dem Dienstgeber DI.Z. als Stahlbau-Konstrukteur zur Verfügung stehen. Das gegenständliche freie Dienstverhältnis wird befristet auf ca. 6 Wochen abgeschlossen.*

*Die Vertragsparteien kommen darin überein, dass durch diesen Vertrag kein Arbeitsverhältnis begründet wird! ...*

### **3. Diensttätigkeit**

*Das Tätigkeitsgebiet des freien Dienstnehmers umfasst die Erbringung von Stahlbau-Konstruktionsarbeiten für die Projekte:*

- Nr.4

### **4. Dienstort und Arbeitsmittel**

*Der freie Dienstnehmer wird die Arbeiten vornehmlich ...*

### **6. Entgelt und Honorarzahlung**

*Für die Bearbeitung des oben genannten Projektes ist eine Bearbeitungszeit von ca. 300 Stunden veranschlagt.*

*Herr Ing.X. erhält für seine Tätigkeit ein Stundenhonorar von € 18,00 brutto.*

*Entsprechend dem Projektfortschritt werden Teilzahlungen jeweils zu Monatsende ausbezahlt. Die Honorarzahlungen, abzüglich der anfallenden Sozialversicherungsbeiträge, erfolgen durch Überweisung auf das Konto des Dienstnehmers. Für die steuerliche Behandlung seiner Einkünfte ist der freie Dienstnehmer selbst verantwortlich! ... [BFG-Anmerkung: dat. u. unterfertigt 11.4.2005]."*

**"Freier Dienstvertrag gem. § 4 Abs 4 ASVG (05/3):**

...

### **1. Anstellung**

*Ab 22.8.2005 wird Herr Ing.X. dem Dienstgeber DI.Z. als Stahlbau-Konstrukteur zur Verfügung stehen. Das gegenständliche freie Dienstverhältnis wird befristet auf ca. 3 Wochen abgeschlossen.*

*Die Vertragsparteien kommen darin überein, dass durch diesen Vertrag kein Arbeitsverhältnis begründet wird! ...*

### **3. Diensttätigkeit**

*Das Tätigkeitsgebiet des freien Dienstnehmers umfasst die Erbringung von Stahlbau-Konstruktionsarbeiten für die Projekte:*

- Nr.5

### **4. Dienstort und Arbeitsmittel**

*Der freie Dienstnehmer wird die Arbeiten vornehmlich ...*

## **6. Entgelt und Honorarzahlung**

*Für die Bearbeitung des oben genannten Projektes ist eine Bearbeitungszeit von ca. 170 Stunden veranschlagt.*

*Herr Ing.X. erhält für seine Tätigkeit ein Stundenhonorar von € 20,00 brutto.*

*Entsprechend dem Projektfortschritt werden Teilzahlungen jeweils zu Monatsende ausbezahlt. Die Honorarzahlungen, abzüglich der anfallenden Sozialversicherungsbeiträge, erfolgen durch Überweisung auf das Konto des Dienstnehmers. Für die steuerliche Behandlung seiner Einkünfte ist der freie Dienstnehmer selbst verantwortlich! ..." [BFG-Anmerkung: dat. u. unterfertigt am 17.8.2005].*

**"Freier Dienstvertrag gem. § 4 Abs 4 ASVG (04/1):**

...

### **1. Anstellung**

*Ab 3.10.2005 wird Herr Ing.X. dem Dienstgeber DI.Z. als Stahlbau-Konstrukteur zur Verfügung stehen. Das gegenständliche freie Dienstverhältnis wird befristet auf 5 Monate, somit bis Ende Februar 2006, abgeschlossen.*

*Die Vertragsparteien kommen darin überein, dass durch diesen Vertrag kein Arbeitsverhältnis begründet wird! ...*

### **3. Diensttätigkeit**

*Das Tätigkeitsgebiet des freien Dienstnehmers umfasst die Erbringung von Stahlbau-Konstruktionsarbeiten für die Projekte:*

- Nr.6
- Nr.7
- Nr.8
- Nr.9

### **4. Dienstort und Arbeitsmittel**

*Der freie Dienstnehmer wird die Arbeiten vornehmlich ...*

## **6. Entgelt und Honorarzahlung**

*Für die Bearbeitung des oben genannten Projektes ist eine Bearbeitungszeit von ca. 500 Stunden veranschlagt.*

*Herr Ing.X. erhält für seine Tätigkeit ein Stundenhonorar von € 20,00 brutto.*

*Entsprechend dem Projektfortschritt werden Teilzahlungen jeweils zu Monatsende ausbezahlt. Die Honorarzahlungen, abzüglich der anfallenden Sozialversicherungsbeiträge, erfolgen durch Überweisung auf das Konto des Dienstnehmers. Für die steuerliche Behandlung seiner Einkünfte ist der freie Dienstnehmer selbst verantwortlich! ..." [BFG-Anmerkung: dat. u. unterfertigt am 3.10.2005).*

**" Freier Dienstvertrag gem. § 4 Abs 4 ASVG (06/1):**

...

### **1. Anstellung**

Ab 3.4.2006 wird Herr Ing.X. dem Dienstgeber DI.Z. als Stahlbau-Konstrukteur zur Verfügung stehen. Das gegenständliche freie Dienstverhältnis wird befristet auf 2 Monate abgeschlossen.

Die Vertragsparteien kommen darin überein, dass durch diesen Vertrag kein Arbeitsverhältnis begründet wird! ...

### **3. Diensttätigkeit**

Das Tätigkeitsgebiet des freien Dienstnehmers umfasst die Erbringung von Stahlbau-Konstruktionsarbeiten für die Projekte:

- Nr.10
- Nr.11

### **4. Dienstort und Arbeitsmittel**

Der freie Dienstnehmer wird die Arbeiten vornehmlich ...

### **6. Entgelt und Honorarzahlung**

Für die gegenständlichen Projekte ist folgende eine Bearbeitungszeit:

- Nr.10a
- Nr.11a

Herr Ing.X. erhält für seine Tätigkeit ein Stundenhonorar von € 22,50 brutto.

Entsprechend dem Projektfortschritt werden Teilzahlungen jeweils zu Monatsende ausbezahlt. Die Honorarzahlungen, abzüglich der anfallenden Sozialversicherungsbeiträge, erfolgen durch Überweisung auf das Konto des Dienstnehmers. Für die steuerliche Behandlung seiner Einkünfte ist der freie Dienstnehmer selbst verantwortlich! ..." [BFG-Anmerkung: dat. u. unterfertigt 3.4.2006].

**"Freier Dienstvertrag gem. § 4 Abs 4 ASVG (06/2):**

...

### **1. Anstellung**

Nach Ablauf des am 3.4.2006 ausgestellten Dienstvertrages wird Herr Ing.X. bis auf weiteres dem Dienstgeber DI.Z. als Stahlbau-Konstrukteur zur Verfügung stehen. Das gegenständliche freie Dienstverhältnis wird befristet bis Ende Juli 2006 abgeschlossen.

Die Vertragsparteien kommen darin überein, dass durch diesen Vertrag kein Arbeitsverhältnis begründet wird! ...

### **3. Diensttätigkeit**

Das Tätigkeitsgebiet des freien Dienstnehmers umfasst die Erbringung von Stahlbau-Konstruktionsarbeiten für das Projekt:

- Nr.12

### **4. Dienstort und Arbeitsmittel**

Der freie Dienstnehmer wird die Arbeiten vornehmlich ...

### **6. Entgelt und Honorarzahlung**

Für das gegenständliche Projekt ist eine Bearbeitungszeit veranschlagt:

- Nr.12a

Herr Ing.X. erhält für seine Tätigkeit ein Stundenhonorar von € 22,50 brutto.

Entsprechend dem Projektfortschritt werden Teilzahlungen jeweils zu Monatsende ausbezahlt. Die Honorarzahlungen, abzüglich der anfallenden

Sozialversicherungsbeiträge, erfolgen durch Überweisung auf das Konto des Dienstnehmers. Für die steuerliche Behandlung seiner Einkünfte ist der freie Dienstnehmer selbst verantwortlich! ..." [BFG-Anmerkung: dat. u. unterfertigt 2.5.2006)

**"Freier Dienstvertrag gem. § 4 Abs 4 ASVG (07/1):**

...

### **1. Anstellung**

Ab 19.3.2007 wird Herr Ing.X. dem Dienstgeber DI.Z. als Stahlbau-Konstrukteur zur Verfügung stehen. Das gegenständliche freie Dienstverhältnis wird befristet auf ca. 4 Wochen abgeschlossen.

Die Vertragsparteien kommen darin überein, dass durch diesen Vertrag kein Arbeitsverhältnis begründet wird! ...

### **3. Diensttätigkeit**

Das Tätigkeitsgebiet des freien Dienstnehmers umfasst die Erbringung von Stahlbau-Konstruktionsarbeiten für die Projekte:

- Nr.13

### **4. Dienstort und Arbeitsmittel**

Der freie Dienstnehmer wird die Arbeiten vornehmlich ...

### **6. Entgelt und Honorarzahlung**

Für die Bearbeitung des oben genannten Projektes ist eine Zeitspanne von ca. 160 Stunden veranschlagt.

Herr Ing.X. erhält für seine Tätigkeit ein Stundenhonorar von € 24,00 brutto.

Entsprechend dem Projektfortschritt werden Teilzahlungen jeweils zu Monatsende ausbezahlt. Die Honorarzahlungen, abzüglich der anfallenden Sozialversicherungsbeiträge, erfolgen durch Überweisung auf das Konto des Dienstnehmers. Für die steuerliche Behandlung seiner Einkünfte ist der freie Dienstnehmer selbst verantwortlich! ..." [BFG-Anmerkung: dat. u. unterfertigt am 16.3.2007]

**"Freier Dienstvertrag gem. § 4 Abs 4 ASVG (08/1):**

...

### **1. Anstellung**

Ab 19.2.2008 wird Herr Ing.X. dem Dienstgeber DI.Z. als Stahlbau-Konstrukteur zur Verfügung stehen. Das gegenständliche freie Dienstverhältnis wird befristet auf 8 Wochen abgeschlossen.

Die Vertragsparteien kommen darin überein, dass durch diesen Vertrag kein Arbeitsverhältnis begründet wird! ...

### **3. Diensttätigkeit**

Das Tätigkeitsgebiet des freien Dienstnehmers umfasst die Erbringung von Stahlbau-Konstruktionsarbeiten für das Projekt:

- Nr.14

### **4. Dienstort und Arbeitsmittel**

Der freie Dienstnehmer wird die Arbeiten vornehmlich ...

## **6. Entgelt und Honorarzahlung**

*Für die Bearbeitung des oben genannten Projektes wird eine Zeitspanne von ca. 240 Stunden veranschlagt.*

*Herr Ing.X. erhält für seine Tätigkeit ein Stundenhonorar von € 24,00 brutto.*

*Entsprechend dem Projektfortschritt werden Teilzahlungen jeweils zu Monatsende ausbezahlt. Die Honorarzahlungen, abzüglich der anfallenden Sozialversicherungsbeiträge, erfolgen durch Überweisung auf das Konto des Dienstnehmers. Für die steuerliche Behandlung seiner Einkünfte ist der freie Dienstnehmer selbst verantwortlich! ..." [BFG-Anmerkung: dat. u. unterfertigt 13.3.2008]*

2. Zur Wahrung des Parteiengehörs wurde dem steuerlichen Vertreter des Bf von der Prüferin mittels e-Mail vom 09.03.2009 nachfolgende "vorläufige Prüfungsfeststellung" (Bl. 61 - 63) zur Kenntnis gebracht:

*"Freier Dienstvertrag gem. § 4 Abs. 4 ASVG - Ing.X.*

*Aus den mit Hr. Ing.X. abgeschlossenen freien Dienstverträgen geht u. a. hervor, dass der Beauftragte die angeführten Leistungen im Wesentlichen persönlich erbringt. Er ist aber ausnahmsweise berechtigt, sich bei der Erbringung seiner Arbeitsleistung von einer hierzu geeigneten Person vertreten zu lassen. Eine Vertretung ist dem Dienstgeber unverzüglich, spätestens jedoch bei Antritt der Arbeitsleistung, mitzuteilen.*

*Weiters wird dem freien Dienstnehmer für Projektabklärung, Entwurfsarbeiten, Koordination und Projektüberprüfung von der Fa. DI.Z. ein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt. Die kostspielige Software für die Erstellung der Projekte wird von der Fa. DI.Z. zur Verfügung gestellt. Grundsätzlich ist der freie Dienstnehmer nicht an die Einhaltung einer bestimmten Arbeitszeit gebunden. Bei Vorliegen dringender betrieblicher Erfordernisse (z. B. Planungsrückstand am bearbeiteten Projekt) kann der Dienstgeber Weisungen bezüglich des Umfangs der Arbeitszeit erlassen.*

*Die gegenständlichen Projekte sind mit einer gewissen Bearbeitungszeit veranschlagt. Herr Ing.X. erhält für seine Tätigkeit Stundenhonorare. Weiters ist der freie Dienstnehmer zur Geheimhaltung allfälliger ihm zur Kenntnis gelangender Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse gegenüber jedermann, auch über das Ende des Dienstverhältnisses hinaus, verpflichtet.*

*Im Zuge der GPLA wird zuerst überprüft, ob "echte" Dienstnehmereigenschaft gem. § 47 EStG bzw. gem. § 4 Abs. 2 ASVG vorliegt. Diese ist dann gegeben, wenn die Beschäftigung in persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit ausgeübt wird.*

*Keine persönliche Abhängigkeit besteht dann, wenn ein generelles Vertretungs- oder Ablehnungsrecht vorliegt. Unter einem generellen Vertretungsrecht versteht man die Möglichkeit des Dienstnehmers, sich jederzeit ohne Rücksprache mit dem Dienstgeber von einer Person seiner Wahl vertreten zu lassen. Dieses Recht muss auch tatsächlich genutzt oder deren Nutzung objektiv erwartbar sein.*

*Laut den mit Hr. Ing.X. abgeschlossenen Verträgen kann nicht von einem generellen Vertretungsrecht gesprochen werden. Weiters liegt eine persönliche Abhängigkeit*

*auch dann vor, wenn die Beschäftigten Beginn und Dauer der täglichen Arbeitszeit selbst bestimmen können, die Arbeitsleistung sich jedoch nach den Bedürfnissen des Dienstgebers richtet (je nach Dringlichkeit). Laut den vorgelegten Verträgen hat der Dienstgeber bei Vorliegen dringender betrieblicher Erfordernisse die Möglichkeit Weisungen bezüglich des Umfanges der Arbeitszeit zu erlassen.*

*Wirtschaftliche Abhängigkeit ist jedoch gegeben, wenn der Dienstgeber die Betriebsmittel zur Verfügung stellt. Laut den vorgelegten Verträgen verfügt nur der Dienstgeber über die für die Auftragsabwicklung notwendige Software (wesentliches Betriebsmittel). Daher ist von einem echten Dienstverhältnis gem. § 47 EStG bzw. § 4 Abs. 2 ASVG auszugehen."*

3. Mit Schreiben vom 13.03.2009 (Bl. 64- 66) gab der steuerliche Vertreter des Bf dazu nachfolgende Replik ab:

*"Sehr geehrte Frau Prüferin ,  
zu den Feststellungen im Rahmen der GPLA-Prüfung darf ich im Namen und im Auftrag meiner Mandanten folgende Stellungnahme erstatten:*

**1) Rechtslage zum freien Dienstvertrag gemäß § 4 Abs 4 ASVG mit Ing.X.**

*Im Zuge der GPLA-Prüfung wurde der freie Dienstvertrag mit Ing.X. in Zweifel gezogen.*

**A) Wer steht in einem freien Dienstverhältnis gemäß § 4 Abs 4 ASVG**

*Nach der herrschenden Literatur und Judikatur stehen den Dienstnehmern Personen gleich, die sich aufgrund freier Dienstverträge auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zur Erbringung von Dienstleistungen verpflichten, und zwar für einen Dienstgeber im Rahmen seiner berufsrechtlichen Befugnis, wenn sie aus dieser Tätigkeit ein Entgelt beziehen, die Dienstleistungen persönlich erbringen und über keine wesentlichen eigenen Betriebsmittel verfügen; es sei denn, dass sie aufgrund dieser Tätigkeit bereits nach § 2 Abs 1 Z1 bis 3 GSVG oder nach § 2 Abs 1 und 2 FSVG versichert sind.*

**B) Wann sind Betriebsmittel wesentlich?**

*Der VwGH hat sich in der Entscheidung vom 23.1.2008 (2007/08/0223) genau mit dieser Frage auseinandergesetzt.*

*Wie aus dem Gesetzestext zu entnehmen ist, darf der freie Dienstnehmer über keine eigenen wesentlichen Betriebsmittel verfügen. Werden eigene wesentliche Betriebsmittel eingesetzt, so scheidet eine Pflichtversicherung nach § 4 Abs 4 ASVG aus.*

*Bei der Auslegung des Begriffes "Wesentlichkeit" geht der VwGH zunächst davon aus, dass dieser Begriff von jenem der Notwendigkeit oder Unerlässlichkeit der Verwendung der Betriebsmittel bei einer betrieblichen Tätigkeit zu unterscheiden ist. Würde man beide Begriffe nämlich gleichsetzen, dann wäre das Element der Wesentlichkeit innerhalb der Gruppe der freien Dienstnehmer nicht mehr unterscheidungsfähig und somit wäre davon auszugehen, dass jedes bei der verrichtenden Tätigkeit verwendete Betriebsmittel zu dieser Verrichtung erforderlich oder gar unerlässlich, jedenfalls aber nicht unnötig wäre.*

Der VwGH ist auch der Ansicht, dass ua dann von einem freien Dienstverhältnis gemäß § 4 Abs 4 ASVG auszugehen ist, wenn die betriebliche Struktur des Auftraggebers verwendet wird und er auch innerhalb dieser tätig ist. Ist dies aber nicht der Fall, dann ist die Wesentlichkeit des Betriebsmittels des freien Dienstnehmers nicht in Bezug auf den Betriebsgegenstand jenes Unternehmens zu prüfen, für welches der freie Dienstnehmer tätig ist, sondern es ist zu untersuchen, ob der freie Dienstnehmer mit Betriebsmitteln eine eigene betriebliche Struktur geschaffen hat. Würde man nämlich auf den Betriebsgegenstand des Auftraggebers abstellen, dann wären freie Dienstnehmer, die für anlageintensive Großunternehmen tätig sind, so gut wie nie im Besitz wesentlicher Betriebsmittel und praktisch immer als arbeitnehmerähnlich nach § 4 Abs 4 ASVG versichert, auch wenn sie mit durchaus betrieblicher eigener unternehmerischer Struktur ausgestattet wären, wohingegen freie Dienstnehmer in Kleinbetrieben mit geringem Betriebsmitteleinsatz schon dann als unternehmerisch anzusehen wären, wenn sie über irgendwelche eigenen Betriebsmittel verfügten.

Wesentlich für die Einstufung gemäß § 4 Abs 4 ASVG ist das Vorliegen einer eigenen unternehmerischen Struktur. Diese wird dann vorliegen, wenn der Auftragnehmer spezifische Betriebsmittel (losgelöst vom konkreten Auftrag) anschafft, werbend am Markt auftritt, sonst über eine gewisse unternehmerische Infrastruktur verfügt und seine Spesen in die dem Auftraggeber verrechneten Honorare selbst einkalkuliert.

### **C) Vertretungsrecht**

Beim Dienstvertrag ist die persönliche Leistungserbringung unabdingbare Voraussetzung. Beim freien Dienstvertrag gemäß § 4 Abs 4 ASVG steht hingegen die persönliche Leistungserbringung im Vordergrund, jedoch besteht die Möglichkeit der Stellvertretung.

### **2) Sachverhalt**

Der freie Dienstnehmer Ing.X. erbringt seine Leistungen vorwiegend in seinen eigenen Räumen. Die Betriebsmittel werden zum Teil vom Dienstgeber (Kryptobox für Software Prostahl) zur Verfügung gestellt und zum Teil der freie Dienstnehmer über eigene Betriebsmittel (schnelle und leistungsfähige Personalcomputer, Räumlichkeiten, Breitbandinternet usw).

Die Stellvertretung wurde dem freien Dienstnehmer vertraglich zugesichert und war jederzeit vertragsrechtlich durchsetzbar.

Die Arbeitseinteilung war dem freien Dienstnehmer völlig freigestellt. Es gab lediglich Fertigstellungstermine wie bei einem Werkvertrag zwischen Unternehmer üblich.

Ein Auftrag, den der Dienstgeber erhält, besteht in der Regel aus statischen Berechnungen und dazugehörigen Konstruktionsarbeiten. Der freie Dienstnehmer führt vorwiegend nur Konstruktionsarbeiten durch. Da die Konstruktionsarbeiten nur einen Teil des Gesamtauftrages darstellen, ist eine fachliche Abstimmung mit dem ZT notwendig. Fachliche Rücksprachen mit dem Endkunden führte der freie Dienstnehmer aber zum Großteil selbstständig durch.

### **3) Auslegung des freien Dienstvertrages mit Herrn Ing.X.**

*Aufgrund der völlig freien Zeiteinteilung, der Durchführung der persönlichen Auftragsabwicklung in den Räumlichkeiten des freien Dienstnehmers, des Einsatzes von Betriebsmitteln sowie insbesondere aufgrund des Vertretungsrechtes ist ein echtes Dienstverhältnis jedenfalls ausgeschlossen.*

*Der Vorbehalt der fachlichen Kompetenz steht nämlich dem Vertretungsrecht nicht entgegen, weil der erfolgreiche Ziviltechniker einem sehr hohen Qualitätsmanagement unterliegt und nur mit fachlich geeigneten Netzwerkpartner zusammenarbeiten kann, um den Unternehmenserfolg zu sichern und rasant steigende Haftungsrisiken im Anlagenbau zu vermeiden.*

*Die Beschäftigungsform mit Herrn Ing.X. weist sogar mehrere Merkmale eines Werkvertrages auf.*

*Es wird daher beantragt die Beschäftigungsform innerhalb der Bandbreite Dienstvertrag – freier Dienstvertrag - Werkvertrag nach dem Gesamtbild der Verhältnisse jedenfalls als freien Dienstvertrag zu qualifizieren."*

4. Im vorgelegten GPLA-Prüfungsakt befindet sich nachfolgende Bestätigung des Auftragnehmers Ing.X. (Bl. 67, datiert mit OrtA, März 2009):

*"Erklärung*

*Ich erkläre, dass ich bis Ende 2004 in einem Dienstverhältnis bei DI.Z., Zivilingenieur für Bauwesen in Betriebsadr. , tätig war.*

*Aufgrund der vom Gesetzgeber geschaffenen Möglichkeit einer Beschäftigung in Form von freien Dienstverhältnissen, bin ich auf eigene Initiative auf diese Erwerbsform umgestiegen.*

*Damit besaß ich die Möglichkeit, meine Arbeitskraft für Dienstgeber während eines vereinbarten Zeitraumes bzw. Fertigstellungstermins auch für andere Aufgaben (Biologiestudium, Freizeitaktivitäten) einzusetzen, ohne dazu die Zustimmung meines Vertragspartners zu benötigen oder diesen auch nur informieren zu müssen. Seit ich in einem freien Dienstverhältnis stehe, erledige ich Konstruktionsarbeiten in meinen eigenen Räumlichkeiten und kann autonom über die Ausgestaltung dieses Zeitrahmens verfügen. Es liegt bloß eine Koordinierung mit den Erfordernissen des Vertragspartners vor, sodass ich völlige Freiheit über die Verwertung meiner eigenen Arbeitskraft habe.*

*Die Arbeitsform eines freien Dienstverhältnisses entspricht weitgehend meinen Vorstellungen hinsichtlich meiner Lebensgestaltung und ich habe seitdem eine wesentlich höhere Lebensqualität."*

5. Mit e-Mail vom 27.04.2009 übermittelte die Prüferin dem steuerlichen Vertreter des Bf. nachfolgenden "Aktenvermerk" (Bl. 165 -167) über die am 24.04.2009 abgeführte Sachverhaltserhebung:

*"Aktenvermerk über die Besprechung am 24.04.2009, 08:30 - 11:00  
Anwesende: Name1 , Name2 , DI.P.W., Bf-Vertreter*

## **Fragen an den Unternehmer**

**Wie oft hat sich der freie Dienstnehmer vertreten lassen?**

*Nicht bekannt.*

*Die der Abgabenbehörde vorgelegten, unterschriebenen freien Dienstverträge wurden aus verschiedenen Quellen bezogen.*

*Nach Aussage von Herrn DI.Z. seien diese nicht als absolut zutreffend zu werten.*

*Er wendet auch ein, dass sich die vertragliche Beziehung nicht immer dem Vertrag entsprechend darstellt.*

*Herr DI.Z. ist sich aber ziemlich sicher, dass sich Hr. Ing.X. nicht vertreten lassen hat. Es war offensichtlich aufgrund der persönlichen Verhältnisse (keine länger andauernde krankheitsbedingte Verhinderung) die Notwendigkeit einer Vertretung nicht gegeben.*

**Benötigt Hr. Ing.X. die Infrastruktur des Betriebes des Arbeitgebers?**

*Ja.*

*Herr Ing.X. war langjähriger Mitarbeiter im Betrieb und hat dort branchenspezifische Erfahrungen gesammelt. Ende 2004 hat sich Hr. Ing.X. selbständig gemacht (Aussage DI.Z.).*

*Herr Ing.X. erstellt die Pläne aufgrund der von Hr. DI.Z. erstellten statischen Berechnungen.*

*Für die durchgeführten Arbeiten werden von Hr. Ing.X. Honorarnoten an die Firma DI.Z. gestellt.*

*Die in den Verträgen vorgegebenen Stunden für die einzelnen Aufträge stellen lediglich eine grobe Schätzung auf Grund der Erfahrungen des DI.Z. dar. Konkret kann es dabei zu Abweichungen bis zu 10% kommen.*

*Die Abrechnung nach Stunden erfolgt monatlich, wobei die in den Noten ausgewiesenen Stunden keiner näheren Prüfung unterzogen werden, soweit sie im Rahmen der angeführten Toleranz liegen.*

*Die für die Erstellung der Pläne notwendige Hardware wird seitens des Unternehmens nicht zur Verfügung gestellt.*

*Die Software (CAD) wird über einen Dongle vom Unternehmen zur Verfügung gestellt. Ungefährer Wert der verwendeten Software ca. 12.000,00 Euro - 2 solche Dongle sind im Betrieb vorhanden.*

*Die von Herrn Ing.X. erstellten Pläne werden an Hr. DI.Z. in elektronischer Form übermittelt womit das Projekt für Hr. Ing.X. als ausgeführt gilt.*

*Das Ausdrucken der Pläne wird im Büro des Hr. DI.Z. ausgeführt.*

*Es kommt aber vor, dass die Dateien von Hr. Ing.X. direkt an den Endkunden weitergegeben werden.*

*Weitere Betriebsmittel (Handy usw.) werden vom Auftraggeber Hr. Ing.X. nicht zur Verfügung gestellt.*

*Hr. Ing.X. steht im Büro kein Schreibtisch zur Verfügung. Kein e-Mail Account im Unternehmen.*

*Die Besprechungen werden in den Büroräumlichkeiten (vergleichbar mit einem Subunternehmer) des DI.Z. durchgeführt. Die dafür aufgewendeten Stunden werden von Hr. Ing.X. in Rechnung gestellt.*

**Wie viel der vereinbarten Stunden werden im Betrieb des Arbeitgebers geleistet?**

*Es werden keine Arbeitsleistungen im Betrieb des Auftraggebers erbracht.*

*Es werden jedoch Besprechungen in den Räumen des Unternehmens abgehalten. Über Nachfragen gibt Herr DI.Z. an, dass diese Stunden von Herrn Ing.X. ebenfalls verrechnet werden.*

**Haftung gegenüber den Kunden (z. B. AA )?**

*Im Vertragsverhältnis zwischen der Firma DI.Z. und Hr. Ing.X. hat es noch keinen Haftungsfall gegeben.*

*Nach Ansicht des Unternehmens und des steuerl. Vertreters besteht gegenüber dem Hr. Ing.X. ein Klagerecht aufgrund des ABGB. Die Haftung gegenüber dem Auftraggeber hat die Fa. DI.Z..*

**Unternehmerrisiko?**

*Die Abrechnung mit Hr. Ing.X. erfolgt aufgrund der vorgelegten Stundenabrechnungen.*

*Für die Projekte werden im Vorfeld eine gewisse Stundenanzahl in Zusammenarbeit mit Hr. Ing.X. veranschlagt. Die Abrechnung erfolgt nach den tatsächlich geleisteten Stunden (siehe auch Infrastruktur).*

**Weisung bei Arbeitsrückstand möglich?**

*Siehe letzter Satz*

**Vorbringen des Steuerberaters**

**Ablehnungsrecht**

*Herr Ing.X. hat die Möglichkeit Aufträge abzulehnen. Dies ist in der Praxis auch vorgekommen.*

*Wenn es sich um die Aufträge von der Firma AA handelt, muss der Auftrag von Hr. DI.Z. abgelehnt werden. Dies sei in der Praxis auch vorgekommen.*

**Weisungen**

*Herr Ing.X. ist lediglich an die Einhaltung des festgelegten Fertigstellungstermins gebunden. Die Arbeitszeit können von Herrn Ing.X. völlig frei eingeteilt werden.*

*Die Weisungen des Auftraggebers beschränken sich lediglich auf die Qualitätskontrolle und den Fertigstellungstermin."*

6. Mit e-Mail vom 04.05.2009, gab der Bf. nachfolgende Entgegnung (Bl. 71 - 75) zum übermittelten Aktenvermerk der Prüferin ab:

*"Betreff: Aktenvermerk über Besprechung v. 24.04. – Anmerkungen und Ergänzungen*

*Sehr geehrte Frau Prüferin ,*

zu dem mir von Bf-Vertreter übermittelten Aktenvermerk über die am 24.04. von 8.30 bis 11.00 währende Befragung in den Räumen des FA belBeh erlaube ich mir einige Ergänzungen und Berichtigungen festzuhalten.

Vorab sei festgestellt, dass das während der Befragung von Ihnen auf einem Laptop erstellte Protokoll nach Ende der Befragung den Anwesenden nicht zur Kenntnis gebracht (verlesen) wurde und auch nicht, wie sonst üblich, zur Unterzeichnung vorgelegt wurde. Es wurde nur fallweise zwischendurch bei einzelnen Sätzen die Formulierung hinterfragt. Das Schreiben wurde erst 3 Tage nach der Befragung per e-Mail an Bf-Vertreter übermittelt.

Die Tendenz des Schreibens (Aktenvermerks) geht aus meiner Sicht sehr in die Richtung der von den Vernehmern vertretenen Rechtsansicht. Hingegen werden dieser Rechtsansicht nicht dienliche Aussagen, nicht, oder nur nebensächlich angeführt. Beispielsweise wird auf die für die Durchführung der Projekte erforderlichen Bürobesprechungen beim Auftraggeber, welche max. 5% der Tätigkeit des freien DN ausmachen, ausführlich eingegangen; auf die mind. 95% Tätigkeit des freien DN in seinen eigenen Räumen wird hingegen nur eher indirekt hingewiesen. Ähnlich die Argumentation bei den Dienstmitteln.

Nachfolgend erlaube ich mir, einige Passagen zu kommentieren bzw. zu ergänzen:

**1. Die der Abgabenbehörde vorgelegten, unterschriebenen freien Dienstverträge wurden aus verschiedenen Quellen bezogen. Nach Aussage von Herrn DI.Z. seien diese nicht als absolut zutreffend zu werten. Er wendet auch ein, dass sich die vertragliche Beziehung nicht immer dem Vertrag entsprechend darstellt.**

Diese Formulierung entspricht in dieser Form nicht dem tatsächlichen Wortlaut der Aussagen, bzw. nicht der Intention meiner Aussagen.

Ausgesagt wurde, dass der vorliegende Dienstvertragstext aus Bausteinen aus verschiedenen Quellen zusammengestellt wurde. Dieser Vertragstext sollte den Tätigkeitsbereich für Herrn Ing.X. als freien DN abdecken bzw. erfassen, wobei einzelne Passagen des Vertrages für einzelne Projekte einmal mehr und einmal weniger zutreffend sein mögen. Grundsätzlich wird kein Vergehen darin gesehen, wenn ein Vertragstext auch Passagen enthält, welche bisher noch nie schlagend wurden. Entscheidend sollte die tatsächlich gelebte Art der Diensterfüllung sein.

Im Übrigen wurde auch vorgebracht, dass von verfassungsmäßig verankerten Körperschaften, wie AK und Sozialversicherungsanstalten, jede Menge Mustervertragstexte veröffentlicht sind, welche im krassen Gegensatz zur Rechtsansicht der gegenständlichen Prüfbehörde stehen!

**2. Benötigt Hr. Ing.X. die Infrastruktur des Betriebes des Arbeitgebers?**

Ja.

Es wird vehement bestritten, dass weder die Frage mit diesem Wortlaut gestellt, noch die angeführte Antwort "ja" gegeben wurde.

Wäre dies der Fall gewesen, hätte die Befragung wohl mit bestem Dank der Prüfer für beendet erklärt werden können.

Es wurde vielmehr sinngemäß gefragt, ob Herr Ing.X. die von ihm gezeichneten Pläne auch ohne Mitwirken des Arbeitgebers durchführen könnte. Dies wurde verneint, da zu einer Erstellung von Stahlbauplänen in aller Regel eine vorangehende statische Berechnung erforderlich ist, welche von Auftraggeber erstellt wird. Dies ist im Aktenvermerk 3 Zeilen später auch richtig wiedergegeben.

Der für den freien DN Ing.X. vorgesehene Anteil am Gesamtprojekt, nämlich die Erstellung der Stahlbauzeichnungen, wird von diesem dann weitestgehend selbstständig erbracht.

**3. Die Software (CAD) wird über einen Dongle vom Unternehmen zur Verfügung gestellt. Ungefährer Wert der verwendeten Software ca. 12.000,00 Euro**  
**- 2 solche Dongle sind im Betrieb vorhanden.**

Obwohl mehrfach vorgebracht, wird im Protokoll nicht erwähnt, dass bis auf die vorgenannte Software alle weitere erforderliche Software (ms-office, e-Mail, internet) ausschließlich im Eigentum des freien Dienstnehmers stehen und ohne diese Software eine Erfüllung der Aufträge nicht möglich ist (z. B. Erstellung von Stücklisten, etc.)!

Des Weiteren sind die gesamte Hardware sowie die gesamte erforderliche Arbeitsplatzeinrichtung (Schreibtisch, Sessel, Taschenrechner, Schreibutensilien, Beleuchtung, etc.) im Eigentum des freien Dienstnehmers.

Wäre Herr Ing.X. auch noch Eigentümer der kostspieligen CAD-Software, wäre wohl von einem selbständigen Werksvertragsnehmer und nicht von einem freien Dienstnehmer auszugehen.

**4. Wie viel der vereinbarten Stunden werden im Betrieb des Arbeitgebers geleistet?**  
Es werden keine Arbeitsleistungen im Betrieb des Auftraggebers erbracht. Es werden jedoch Besprechungen in den Räumen des Unternehmens abgehalten. Über Nachfragen gibt Herr DI.Z. an, dass diese Stunden von Herrn Ing.X. ebenfalls verrechnet werden.

Es wird im Protokoll penibel vermieden festzuhalten, dass mindestens 90-95 % der zur Bearbeitung erforderlichen Zeit in den Räumen des freien Dienstnehmers zugebracht wird. Es wäre zudem möglich, auch Besprechungen, etc. in den Räumen des DN abzuhalten; allerdings ist es eher unüblich, dass ein Auftraggeber dem Auftragnehmer hinterherfährt (Besprechungen mit AB finden auch nicht in OrtA, sondern in OrtB statt).

Es ist dies auch eine Frage der Effizienz, da z.B. gewisse statische Zusatzinformationen im EDV-System des Auftraggebers vorhanden sind, oder dass der Auftraggeber während der Besprechungen mit einem freien DN nicht vom Büro abwesend ist und somit für den übrigen Betrieb zumindest beschränkt zur Verfügung stehen kann.

Es ist wohl nicht unüblich, dass Kosten und Zeitaufwand für Besprechungen und Abklärung im Gesamtaufwand einberechnet werden, weshalb kein Grund dafür gesehen wird, warum Herr Ing.X. die Stunden für Besprechungen im Büro des Auftraggebers nicht verrechnen sollte.

*Ergänzend sei angemerkt, dass Besprechungen im Büro des Auftraggebers fallweise außerhalb der normalen Dienstzeit anberaumt wurden, um einerseits den Bürobetrieb nicht zu beeinträchtigen und andererseits eine freie Arbeitsstation mit erforderlicher Hard- und Software zur Verfügung zu haben.*

### **5. Weisung bei Arbeitsrückstand möglich?**

*Die Einhaltung von Terminen ist das Um und Auf jeglicher Zusammenarbeit zwischen Auftraggeber und Lieferanten; von so manchem Auftraggeber wird zuweilen gerne ein höherer Preis in Kauf genommen, wenn Termsicherheit gegeben ist.*

*Natürlich muss dies auch den Mitarbeitern in regulärem oder freiem Dienstverhältnis zur Kenntnis gebracht und bewusst gemacht werden, wie auch allfälligen Sublieferanten.*

*Im konkreten Fall des Ing.X. hat es bis dato keiner nennenswerten Weisung bedurft, da die Termsituation jeweils im Vorfeld abgeklärt wurde.*

### **6. Wenn es sich um die Aufträge von Firma AA handelt, muss der Auftrag von Hr. DI.Z. abgelehnt werden. Dies sei in der Praxis auch vorgekommen.**

*Diese Formulierung erscheint für Außenstehende nicht unbedingt schlüssig.*

*Soweit erinnerlich, lautete eine Frage, ob ein Auftrag für AA wegen Nichtverfügbarkeit von Herrn Ing.X. bereits einmal abgelehnt worden sei. Dies wurde bejaht, was aber keinesfalls gleichbedeutend damit ist, dass auf einen Auftrag verzichtet werden musste, da weder Herr Ing.X. als freier DN, noch andere geeignete Dienstnehmer oder mögliche Sublieferanten zur Verfügung standen.*

### **7. Nicht im Protokoll festgehalten ist die vorgebrachte Aussage, dass Herr Ing.X. ab 2005 ein Studium an der Universität Salzburg absolvierte, wobei er zum Besuch von Vorlesungen und zur Ablegung von Prüfungen zeitweise in Salzburg wohnte.**

*Schon aus dieser Konstellation heraus wäre ein reguläres Dienstverhältnis nicht möglich gewesen. Nachdem er die erforderlichen Dienstjahre für ein Werkstätigenstipendium aufweisen konnte, war er wirtschaftlich nicht von der Tätigkeit als freier DN abhängig."*

7. Im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 09.06.2009 (Bl. 20 - 31) hielt die Prüferin unter Punkt "Sachverhaltsdarstellung" Folgendes wörtlich fest:

*"Aus den mit Hr. Ing.X. abgeschlossenen freien Dienstverträgen geht u. a. hervor, dass der Beauftragte die angeführten Leistungen im Wesentlichen persönlich erbringt. Er ist aber ausnahmsweise berechtigt, sich bei der Erbringung seiner Arbeitsleistung von einer hierzu geeigneten Person vertreten zu lassen. Eine Vertretung ist dem Dienstgeber unverzüglich, spätestens jedoch bei Antritt der Arbeitsleistung, mitzuteilen.*

*Weiters wird dem freien Dienstnehmer für Projektabklärung, Entwurfsarbeiten, Koordination und Projektüberprüfung von der Fa. DI.Z. ein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt. Die kostspielige Software für die Erstellung der Projekte wird von der Fa. DI.Z. zur Verfügung gestellt. Grundsätzlich ist der freie Dienstnehmer nicht an die Einhaltung einer bestimmten Arbeitszeit gebunden. Bei Vorliegen dringender betrieblicher Erfordernisse*

(z. B. Planungsrückstand am bearbeiteten Projekt) kann der Dienstgeber Weisungen bezüglich des Umfanges der Arbeitszeit erlassen.

Die gegenständlichen Projekte sind mit einer gewissen Bearbeitungszeit veranschlagt.

Herr Ing.X. erhält für seine Tätigkeit Stundenhonorare, die laufend ausgezahlt werden.

Weiters ist der freie Dienstnehmer zur Geheimhaltung allfälliger ihm zur Kenntnis gelangender Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse gegenüber jedermann, auch über das Ende des Dienstverhältnisses hinaus, verpflichtet.

Nach § 41 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).

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 selbständigen und einer nichtselbständigen 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, ZZ 56 zu § 47).

Es ist daher das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen.

Weisungsgebundenheit

Hinsichtlich des Merkmals 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 (Betriebsmittel stellt Dienstgeber zur Verfügung) und persönlicher (Bindung an Arbeitsort und Arbeitszeit, arbeitsbezogenes Verhalten, Weisungsgebundenheit Kontrollunterworfenheit, persönliche Arbeitspflicht) 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).

Herr Ing.X. erbringt persönlich die Arbeitsleistung. Er erstellt die Pläne aufgrund der von Hr. DI.Z. erstellten statischen Berechnungen.

Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen (VwGH 21.12.1993, 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.*

*Herr Ing.X. kann seine Arbeitszeit völlig frei und selbständig wählen. Er ist an die Einhaltung der jeweils festgelegten Fertigstellungstermine gebunden. Bei Vorliegen dringender betrieblicher Erfordernisse (z. B. Planungsrückstand am bearbeiteten Projekt) kann der Dienstgeber in Ausnahmefällen Weisungen bezüglich des Umfanges der Arbeitszeit erlassen. Herr Ing.X. erbringt die Leistungen vorwiegend (90- 95 %) in seinen Räumlichkeiten. Es werden in den Räumen des Unternehmens lediglich Besprechungen abgehalten.*

*Die Hardware sowie die gesamte Arbeitsplatzeinrichtung stehen in seinem Eigentum, ebenso MS-Office, e-Mail und Internet. Die kostspielige Software (CAD) wird über einen Dongle vom Unternehmen zur Verfügung gestellt (wesentliches Betriebsmittel). Der ungefähre Wert dieser Software hält sich bei ca. Euro 12.000,00. Im Betrieb sind 2 solche Dongle vorhanden. Im Prüfungszeitraum sind zwischen 5 und 6 Dienstnehmer beschäftigt. Bei wesentlichen Betriebsmitteln handelt es sich um jene Sachmittel, die der Auftragnehmer zur Erfüllung seiner Verpflichtung aus dem Dienstvertrag benötigt.*

*Der zeitlichen und organisatorischen Eingliederung in den Unternehmensbereich wird allerdings dann keine wesentliche Bedeutung zukommen, wenn die Arbeitsleistung überwiegend oder gänzlich außerhalb örtlicher Einrichtungen des Arbeitgebers erbracht wird (z. B. Heimarbeit, Vertretertätigkeit, VwGH 25.10.1994, 90/14/0184) und auch keine Eingliederung in einer anderer Form (z.B. EDV-Vernetzung) vorliegt.*

*Daher ist die organisatorische Eingliederung in den Betrieb gegeben.*

*Laufende Lohnzahlung*

*Eine Abrechnung nach geleisteten Arbeitsstunden (hier Entlohnung nach Maßgabe der vorgelegten Honorarabrechnungen auf Stundenbasis) stellt noch keine erfolgsabhängige Entlohnung dar und dient somit als weiteres gewichtiges Indiz für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit (VwGH v. 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 v. 15.9.1999, 97/13/0164).*

*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 v 2.7.2002, 2000/14/0148).*

*Die Vereinbarung einer Stundenentlohnung spricht gegen ein einnahmenseitiges Unternehmerwagnis.*

#### *Vertretungsbefugnis*

*Unter einem generellen Vertretungsrecht versteht man die Möglichkeit des Dienstnehmers, sich jederzeit ohne Rücksprache mit dem Dienstgeber von einer Person seiner Wahl vertreten zu lassen. Dieses Recht muss auch tatsächlich genutzt oder deren Nutzung objektiv erwartbar sein.*

*Laut den mit Hr. Ing.X. abgeschlossenen Vereinbarungen kann nicht von einem generellen Vertretungsrecht gesprochen werden.*

*Daher ist von einem echten Dienstverhältnis gem. § 47 EStG auszugehen."*

## **II. Abgabenfestsetzungsbescheide DB je vom 9.6.2009**

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der GPLA-Prüferin und erließ am 09.06.2009 ua. die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für die Jahre 2005, 2006 und 2007.

Zur Begründung wurde auf den Inhalt des GPLA-Berichtes vom 09.06.2009 verwiesen. Die nachfolgende Tabelle zeigt die jährlich vorgenommene DB-Bemessungsgrundlagenhinzurechnung auf Grund der erfolgten jährlichen Honorarauszahlungen an Herrn Ing.X., die neu ermittelte DB-Jahresbemessungsgrundlage und die daraus resultierende DB-Abgabennachforderung:

Jahr	DB-Hinzurechnung	DB-Jahresbemessungsgrundlage	DB-Nachforderung
2005	23.640,00	160.544,22	1.063,80
2006	23.548,70	139.147,11	1.059,69
2007	6.792,00	94.326,88	305,64

## **III. Berufungseingabe vom 8.7.2009**

Mit Schriftsatz vom 07.07.2009 erhob der steuerliche Vertreter des Bf form- und fristgerecht ua. Berufung gegen die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) je vom 09.06.2009 betreffend die Kalenderjahre 2005 bis 2007. Als Begründung wurde Folgendes im Wesentlichen eingewandt:

### **"1) Berufungsbegründungen:**

*Das Ziviltechnikerunternehmen des Berufungswerbers beschäftigt sich mit statisch-konstruktiver Bearbeitung von Hochbau- und Industrieprojekten in den Fachgebieten Stahlbetonbau und Stahlbau. Beim Stahlbau konzentriert sich das Unternehmen auf die Bereiche Kiesaufbereitung (Anlagen für Brechen, Sieben, Mahlen), den Bereich Betonerzeugung (Werke für Fertigteilerzeugung und Lieferbetonwerke) sowie den Bereich Stranggussanlagen (Anlagen zum Vergießen von Flüssigstahl aus dem Hochofen in*

transportierbare Formate für die anschließende Walzung) für die Stahlindustrie. Seit Bestehen des Ziviltechnikerunternehmens wurden zirka 60 Anlagen in aller Welt für die international tätige AC bearbeitet, wobei es weltweit nur sehr wenige Anbieter solcher Anlagen gibt.

Im Zuge der GPLA für die Kalenderjahre 2005 bis 2007 wurde der freie Dienstnehmer Ing.X. als echter Dienstnehmer beurteilt, obwohl alle Merkmale eines freien Dienstnehmers vorliegen. Das Aufgabengebiet des freien Dienstnehmers umfasst im Wesentlichen die Stahlbaukonstruktion. Aufgabe des Stahlbaukonstrukteurs ist es, die Ergebnisse der Statik auf Grundlage der vorgegebenen Einplanung zu verarbeiten und die Stahlteile für die Fertigung in der Werkstätte und für die Montage darzustellen.

#### **A) Begriff des freien Dienstnehmer**

Der VfGH übernimmt in seinem "Werkvertragserkenntnis" (Erkenntnis VfGH vom 14.3.1997, G 392, 398, 399/96-18) die von Tomandl zusammengefasste Definition des "freien Dienstvertrages" wie folgt:

*"Ein freier Dienstvertrag liegt dann vor, wenn es an den für ein Arbeitsverhältnis wesentlichen persönlichen Abhängigkeit mangelt, die sich durch die Einbindung in eine fremde Arbeitsorganisation, durch die Bindung an Arbeitszeiten, an ein bestimmtes Verhalten bei der Erbringung der Arbeitsleistung und an persönliche Weisungen sowie durch die Unterwerfung unter Kontrollen dieses Verhaltens manifestiert. Der freie Dienstnehmer kann im Regelfall selbst die Lage seiner Arbeitszeit und seinen Arbeitsort bestimmen, er unterliegt keinen Weisungen seines Dienstgebers wie, wann und in welcher Reihenfolge er seine Arbeiten zu verrichten hat.*

*Als ein wichtiges Anzeichen für die persönliche Abhängigkeit gilt der Umstand, dass sich der zur Arbeit Verpflichtete grundsätzlich nicht vertreten lassen darf, sondern die Arbeit in eigener Person zu leisten hat. Daher deutet eine grundsätzlich bestehende Vertretungsmöglichkeit auf einen freien Dienstvertrag hin. Besteht jedoch vertragsgemäß überhaupt keine persönliche Arbeitspflicht, steht es dem Auftragnehmer vielmehr völlig frei, die Arbeit entweder selbst zu erbringen oder jemanden anderen damit zu betrauen, liegt kein freier Dienstvertrag vor. Daran lässt auch § 4 Abs 4 keinen Zweifel, wenn er ausdrücklich von Personen spricht, die sich zu Dienstleistungen für einen Auftraggeber (Dienstgeber) verpflichten".*

Dieser noch zu § 4 Abs 4 ASVG idF vor dem ASRÄG 1997 ergangenen Definition wird der mit ASRÄG 1997 neu gefasste § 4 Abs 4 ASVG insoweit gerecht, als er nun ua fordert, dass die Dienstleistungen "im wesentlichen persönlich" erbracht werden müssen. Weiters darf der freie Dienstnehmer über keine wesentlichen Betriebsmittel verfügen (vgl. dazu Taxlex 2008, Seite 257 ff).

Nach Ansicht der Abgabenbehörde bindet ein arbeits- oder sozialversicherungsrechtliches Verständnis die Abgabenbehörde nicht. Zu dieser Frage ist aber beim VwGH ein Verfahren unter ZI 2007/15/0163 anhängig.

Im aktuellen Erkenntnis vom 25.6.2008 (2008/15/0090) hat sich der VwGH mit der Kommunalsteuerpflicht eines Fremdgeschäftsführers der nicht als lohnsteuerlicher Dienstnehmer (und somit frei von DB, DZ und KommSt) angesehen werde, wenn

die Weisungsbindung im Angestelltenvertrag explizit ausgenommen ist und ein Unternehmerrisiko vorliegt, befasst.

Der Berufungswerber ist der Rechtsansicht, dass im gegenständlichen Fall ein freier Dienstvertrag und keinesfalls ein echter Dienstvertrag vorliegt. Diese Rechtsansicht wird wie folgt begründet:

**B) Keine Weisungsgebundenheit und keine stille Autorität des Auftraggebers**

Unter Weisungsgebundenheit ist die Unterordnung unter persönliche, auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtete Weisungen des Arbeitgebers zu verstehen. Demgegenüber liegt eine Bindung an sachliche, auf den Arbeitserfolg gerichtete Weisungen in der Regel auch bei einem Werkvertrag vor. Als nicht unterscheidungskräftiges Kriterium ist ein Weisungsrecht bezüglich sachlichen Arbeitsverfahrens (thematische Weisungen) - so VwGH v 29.6.1987. ZI 83/08/0329.

Dem freien Dienstnehmer Ing.X. wurde vom Berufungswerber nachweislich kein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt. Die Arbeiten wurden vielmehr ausschließlich in den Räumlichkeiten des freien Dienstnehmers ausgeführt. Insofern unterscheidet sich der gegenständliche Fall ganz wesentlich von der UFS-Entscheidung (GZ-RV/0478-S/06 vom 11.5.2007). Entgegen der Behauptung der Abgabenbehörde besteht auch keine Netzwerkverbindung zwischen dem Arbeitsplatz des freien Dienstnehmers und der Ziviltechnikerkanzlei des Berufungswerbers.

Die Abgabenbehörde konnte nicht einmal in Ansätzen nachweisen, dass der freie Dienstnehmer irgendwelchen Kontrollrechten seines Auftraggebers aufgrund einer sogenannten stillen Autorität iSd der Judikatur unterworfen war.

Von einer sogenannten "stillen Autorität" des Dienstgebers ist in der Judikatur dann die Rede, wenn die Überwachung im Sinne des Weisungs- und Kontrollrechtes des Dienstgebers von diesem nicht stets nach außen erkennbar ausgeübt wird, wie dies zB häufig bei leitenden Angestellten der Fall ist. Es muss aber für den Arbeitgeber zumindest die Möglichkeit der Ausübung des Weisungs- und Kontrollrechtes bestanden haben.

Der Dienstleister Ing.X. hat vielmehr ein eigenes Unternehmen in seinen eigenen Betriebsräumlichkeiten geführt. Der Berufungswerber hatte keinerlei Weisungs- und Kontrollrechte bei der Konstruktionstätigkeit des freien Dienstnehmers. Der freie Dienstnehmer führte die Konstruktionsarbeiten wie ein fremder Dienstleister im Rahmen seines (des freien Dienstnehmers) eigenen Unternehmens aus.

**C) Vorliegen eines generellen Vertretungsrechtes**

Im gegenständlichen Fall lag sogar eine generelle Vertretungsbefugnis des freien Dienstnehmers vor. Einzige Voraussetzung war die entsprechende Qualifikation der Person die vertritt. Eine entsprechende Qualitätsanforderung an die ausführenden Personen dient zur Vermeidung von Haftungsansprüchen durch ein Auswahlverschulden nach der Judikatur des OGH und ist nach der Judikatur für die Annahme einer generellen Vertretungsbefugnis auch nicht schädlich. Risikomanagement (zur Vermeidung von Schadenersatzansprüchen) und Qualitätsmanagement sind im internationalen Anlagenbau eine Grundvoraussetzung und werden von Auftraggebern (wie AC ) verlangt.

Auch der OGH hat diesen Umstand seinerzeit berücksichtigt und betont, dass es in der Natur der Sache liege, wenn sich der Auftraggeber zur Qualitätssicherung vorbehält, die Person des Vertreters mitzubestimmen. Dass dadurch allein persönliche Abhängigkeit bestünde, kann jedoch nicht die Konsequenz sein (vgl. dazu OGH v 5.5.1999, 9 Ob A 10/99). Von der jüngeren Judikatur ist neben der bloßen Möglichkeit, sich vertreten lassen zu können zudem dem Umstand Bedeutung beigemessen worden, dass dieses Vertretungsrecht auch tatsächlich "gelebt" wird. Die Abgabenbehörde hätte vielmehr untersuchen müssen, wie ist das Gesamtbild der Kooperation strukturiert und wäre dann zum Schluss gekommen, dass von einer persönlichen Abhängigkeit nicht mehr gesprochen werden kann (vgl dazu Freundhofmaier, Dienstvertrag - freier Dienstvertrag-Werkvertrag, Seite 24 f.).

Der VwGH kommt in der Entscheidung vom 26.9.1995, 93/08/0155 zu dem Schluss, dass von einem Fehlen der persönlichen Abhängigkeit nicht mehr gesprochen werden kann, wenn der Empfänger der Arbeitsleistung die Zahl der möglichen Vertreter durch für die Eignung aufgestellte Kriterien derart einschränkt, dass eine jederzeitige Vertretung nicht mehr möglich ist. Eine solche faktische Vereitelung der Vertretung hat durch den Auftraggeber jedoch niemals stattgefunden. Bei den bisherigen Projekten ist das Erfordernis einer Vertretung (zB infolge längerer Krankheit, Arbeitsüberlassung usw.) noch nicht aufgetreten. Im gegenständlichen Fall ist daher ein generelles Vertretungsrecht anzunehmen.

#### **D) Fehlen der organisatorischen Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Auftraggebers**

Die organisatorische Eingliederung in den geschäftlichen Organismus zeigt sich unter anderem in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers. Ein Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten bringt eine Eingliederung in den Unternehmensorganismus zum Ausdruck, was dem Vorliegen eines Werkvertragsverhältnisses zuwiderläuft.

Der freie Dienstnehmer Ing.X. unterlag keinen Vorgaben von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber. Der freie Dienstnehmer war also nicht verpflichtet, eine bestimmte Anzahl von Arbeitsstunden zu vorgegebenen Zeiten zu leisten. Die Arbeiten wurden vielmehr ausschließlich in den Räumlichkeiten des freien Dienstnehmers eigenständig ausgeführt. Der gegenständliche Sachverhalt weicht also vom Sachverhalt, der der UFS-Entscheidung (UFSS, GZ RV/0478-S/06 vom 11.5.2007) zugrunde lag, in wesentlichen Punkten ab. Der Umstand, dass der Auftraggeber die spezifische Software dem freien Dienstnehmer zum Teil zur Verfügung stellt, kann keinesfalls die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Auftraggebers bewirken, weil dies auch zwischen externen Kooperationspartnern durchaus üblich ist. Bei freien Berufen mit hoher Qualifikation und hoher IT-Technologie müssen bei der Zusammenarbeit mit externen Dienstleistern entsprechender IT-Schnittstellen und IT-Kompatibilitäten für einen wirtschaftlichen und kostengünstigen Ablauf vorhanden sein. Es ist daher naheliegend, dass die IT-Software mit dem nachgelagerten Dienstleistungspartner abgestimmt wird

(entweder durch Vorgabe der IT-Struktur oder durch Überlassung der IT-Software. Ob der freie Dienstnehmer die IT-Software vom Softwarehaus im Rahmen eines Leasingvertrages nutzt oder vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt wird, stellt kein Kriterium für die Beurteilung der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Auftraggebers dar. Eine andere Auslegung wäre mit dem Gesetzesstext des § 4 Abs 4 ASVG keinesfalls vereinbart, weil dort festgelegt wird, dass der freie Dienstnehmer über keine wesentlichen Betriebsmittel verfügen darf. Der VwGH hat sich in der Entscheidung vom 23.1.2008, 2007/08/0223 genau mit dieser Frage beschäftigt.

Der freie Dienstnehmer hat auf seinen eigenen Wunsch die von der Bundesregierung neu geschaffene Möglichkeit der Unternehmensgründung genutzt, um Freiheit zu erlangen und unter anderem ein Universitätsstudium in Salzburg zu absolvieren (vgl. dazu die beiliegende Erklärung des freien Dienstnehmers).

## **E) Unternehmerrisiko**

Ist anhand dieser beiden Kriterien "Weisungsgebundenheit" und "Eingliederung" in den geschäftlichen Organismus noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit möglich, so wird noch auf das Kriterium des Unternehmensrisikos abgestellt.

Das Unternehmerrisiko ist also im gegenständlichen Streitfall nicht mehr entscheidungsrelevant. Natürlich besteht für ein EPU (Einpersonenunternehmen ohne Mitarbeiter) auch bei einem kalkulierten Stundensatz ein Unternehmerrisiko. Einen kalkulierten Stundensatz hat nahezu jedes EPU und trotzdem gibt es das allgemeine und die spezifischen Unternehmerrisiken bis hin zur Unternehmensinsolvenz. Die Aufträge wurden nur projektbezogen vergeben, dadurch trägt der freie Dienstnehmer das volle Auftragsrisiko. Schwächt sich die Konjunktur nämlich ab, so werden zuerst Aufträge an freie Dienstnehmer nicht mehr vergeben, und sollten weitere Redimensionierungsmaßnahmen notwendig sein, erst dann werden echte Dienstnehmer freigesetzt.

Der Erfolg der Tätigkeit des freien Dienstnehmers hängt also zur Gänze von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens ab.

Im Übrigen ist der Berufungswerber nicht Mitglied der Wirtschaftskammer und unterliegt somit generell nicht dem DZ.

## **2) Anträge**

### **A) Berufungsverfahren**

Es wird beantragt, dass die von Herrn Ing.X. in seinen eigenen Räumlichkeiten ausgeführten Konstruktionsarbeiten aufgrund der fehlenden persönlichen Abhängigkeit, des Vorliegens eines generellen Vertretungsrechtes sowie der fehlenden Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Auftraggebers sowie des Vorliegens des Unternehmerrisikos als selbständige Tätigkeit qualifiziert wird und das freie Dienstverhältnis im Prüfungszeitraum 2005 bis 2007 anerkannt wird.

### **B) Abgabenaussetzung**

Weiters beantrage ich die Aussetzung der Abgabeneinhebung gemäß § 212a BAO in Höhe von € 2.666,64 bis zur Rechtskraft der Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für die Kalenderjahre 2005 bis 2007 wie folgt:

Abgabenart	Euro
Dienstgeberbeitrag zum FLAF 2005	1.063,80
Zuschlag zum DB 2005	104,20
Dienstgeberbeitrag zum FLAF 2006	1.059,69
Zuschlag zum DB 2006	103,61
Dienstgeberbeitrag zum FLAF 2007	305,64
Zuschlag zum DB 2007	29,88
	2.666,64

Bei antragsgemäßer Stattgabe der Berufung erwartet mein Mandant eine Abgabengutschrift in Höhe von Euro 2.666,64.

Es wird daher gemäß § 212a Abs 6 BAO beantragt, die Aussetzung jedenfalls durchzuführen, auch im Falle von zwischenzeitigen Gutschriften bzw. Tilgungen.

### **C) Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung**

Ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung kann rechtswirksam nur in der Berufung selbst, in einer Beitrittserklärung gem. § 258 BAO oder in einem Antrag gem. § 276 Abs 1 BAO (Vorlageantrag) gestellt werden. Es wird daher die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt, sofern das Finanzamt von der Erlassung einer Berufungsvorentscheidung nicht Gebrauch macht.

### **D) Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat**

Es wird die Durchführung einer Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 BAO beantragt, sofern das Finanzamt von der Erlassung einer Berufungsvorentscheidung nicht Gebrauch macht."

## **IV. Berufungsvorentscheidung vom 15.02.2011**

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15.02.2011 wurde die Berufung gegen die Festsetzung des DB für die Jahre 2005 bis 2007 als unbegründet abgewiesen, gleichzeitig wurde dem Berufungsbegehren gegen die Festsetzung des DZ für die Jahre 2005 bis 2007 stattgegeben. Begründet wurde dies wie folgt:

*"Es ergeht die Berufungsvorentscheidung betreffend die Berufung vom 7.7.2009 von DI.Z., Ziviltechniker - Ingenieurkonsulent, Adresse1 , vertreten durch Bf-Vertreter , Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Adresse2 , gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 2005, 2006, und 2007 betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag.*

*Über die Berufung wird auf Grund des § 276 Bundesabgabenordnung (BAO) entschieden: Der Berufung wird teilweise stattgegeben.*

## Begründung:

Im Zuge einer den Zeitraum vom 1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2007 umfassenden Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass die Beschäftigung des Mitarbeiters Ing.X. im Rahmen eines freien Dienstvertrages erfolgte.

Nach Ansicht der Prüferin ist die Tätigkeit des oben angeführten Mitarbeiters als Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG einzustufen und unterliegt damit dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Mit den Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 9.6.2009 wurden die bisher nicht entrichteten Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag festgesetzt.

Begründet werden diese Bescheide mit dem Hinweis auf die ausführliche Begründung im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung wird beantragt, dass die von Herrn Ing.X. in seinen eigenen Räumlichkeiten ausgeführten Konstruktionsarbeiten aufgrund der fehlenden persönlichen Abhängigkeit, des Vorliegens eines generellen Vertretungsrechtes sowie der fehlenden Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Auftraggebers sowie das Vorliegen des Unternehmerrisikos als selbständige Tätigkeit qualifiziert wird und das freie Dienstverhältnis im Prüfungszeitraum 2005 bis 2007 anerkannt wird.

Im Zuge der Prüfung wurden folgende Sachverhalte festgestellt:

Aus den mit Hr. Ing.X. abgeschlossenen freien Dienstverträgen geht u. a. hervor, dass der Beauftragte die angeführten Leistungen im Wesentlichen persönlich erbringt. Er ist aber ausnahmsweise berechtigt, sich bei der Erbringung seiner Arbeitsleistung von einer hierzu geeigneten Person vertreten zu lassen. Eine Vertretung ist dem Dienstgeber unverzüglich, spätestens jedoch bei Antritt der Arbeitsleistung, mitzuteilen.

Weiters wird dem freien Dienstnehmer für Projektabklärung, Entwurfsarbeiten, Koordination und Projektüberprüfung von der Fa. DI.Z. ein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt. Die kostspielige CAD-Software (ungefährer Wert ca. € 12.000.-) für die Erstellung der Projekte wird von der Fa. DI.Z. zur Verfügung gestellt.

Grundsätzlich ist der freie Dienstnehmer nicht an die Einhaltung einer bestimmten Arbeitszeit gebunden. Bei Vorliegen dringender betrieblicher Erfordernisse (z. B. Planungsrückstand am bearbeiteten Projekt) kann der Dienstgeber Weisungen bezüglich des Umfanges der Arbeitszeit erlassen.

Die gegenständlichen Projekte sind mit einer gewissen Bearbeitungszeit veranschlagt. Herr Ing.X. erhält für seine Tätigkeit Stundenhonorare, die laufend ausgezahlt werden. Weiters ist der freie Dienstnehmer zur Geheimhaltung allfälliger ihm zur Kenntnis gelangender Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse gegenüber jedermann, auch über das Ende des Dienstverhältnisses hinaus, verpflichtet.

Gemäß § 47 Abs. 1 EStG 1988 wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt. Gemäß § 25 Abs. 1 Z 11it. a EStG 1988 sind Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis

*Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn). 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.*

*Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist. Gemäß Abs. 2 leg. cit. sind Dienstnehmer u.a. auch Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen.*

*Der Bw. geht offensichtlich davon aus, dass ein Beschäftigungsverhältnis, welches aus Sicht der Sozialversicherung als freies Dienstverhältnis (§ 4 Abs. 4 ASVG) beurteilt wird, in steuerrechtlicher Sicht kein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 darstellt. Dem ist entgegen zu halten, dass das Einkommensteuergesetz - anders als das Allgemeine Sozialversicherungsgesetz - den Begriff des freien Dienstverhältnisses nicht kennt. Das Einkommensteuergesetz unterscheidet lediglich dahingehend, ob eine selbständige oder eine nichtselbständige Tätigkeit vorliegt.*

*Bei der Prüfung der Frage nach der Abgrenzung zwischen selbständiger oder nichtselbständiger Tätigkeit sind wesentliche Merkmale einerseits das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, andererseits das Vorliegen einer Weisungsgebundenheit sowie die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Dienstgebers. Es ist daher das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen (VwGH vom 24. September 2003, ZI. 2000/13/0182).*

*Nach Auffassung des Finanzamtes sprechen folgende Merkmale für das Vorliegen einer nichtselbstständigen Tätigkeit:*

*Der Auftragnehmer stellt dem Auftraggeber (= dem Bw.) seine Dienstleistung für unbestimmte Zeit und unter Einhaltung einer im jeweiligen Vertrag definierten Kündigungsfrist zur Verfügung. Das bedeutet, dass der Auftragnehmer dem Bw. - wie das für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses typisch ist - seine Arbeitskraft auf unbestimmte Zeit zur Verfügung stellt.*

*Zum Vorliegen eines Unternehmerwagnisses ist Folgendes auszuführen:*

*Unstrittig ist, dass die Fa. DI.Z. die CAD-Software, deren ungefährer Wert mit € 12.000,-- beziffert wird, dem Dienstnehmer unentgeltlich zur Verfügung gestellt hat und damit die mit der Ausübung der Tätigkeit des Auftragnehmers verbundenen Aufwendungen zum größten Teil selbst getragen hat, sodass der Auftragnehmer ausgabenseitig mit keinem Unternehmerrisiko belastet war. Ein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko, dass der Auftragnehmer die Höhe der Einnahmen selbst hätte bestimmen können, liegt auch nicht vor.*

*Grundsätzlich kann von einem 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 sowie von Zufälligkeiten des Wirtschaftsverkehrs abhängig sind und die mit der Tätigkeit verbundenen Ausgaben nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus eigenem getragen werden.

Nach den abgeschlossenen Verträgen wird das Entgelt für die erbrachten Leistungen zeitbezogen bemessen. Eine zeitbezogene Entlohnung bzw. ein vereinbarter Stundenlohn spricht grundsätzlich für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses und damit gegen ein Unternehmerwagnis. Aber auch ein provisionsbezogenes Entgelt zeigt kein Unternehmerwagnis auf, da nach der oben dargestellten Definition des Unternehmerwagnisses der Auftragnehmer nicht nur nach dem Gesamtbild der ausgeübten Tätigkeit, sondern ganz konkret weder über eine eigene Geschäftseinteilung oder über Hilfskräfte noch über eine Organisation eines eigenen Betriebes verfügen oder durch günstige oder ungünstige Bestreitung von betrieblichen Anschaffungen den Ertrag seiner Tätigkeit in irgendeiner Weise zu beeinflussen vermag. Das an sich für eine selbständig ausgeübte Tätigkeit sprechende Merkmal des Unternehmerrisikos, wonach sich Erfolg oder Misserfolg einer Tätigkeit unmittelbar auf die Tätigkeitseinkünfte auswirken, kann in gewissem Maße auch auf Dienstverhältnisse zutreffen, etwa wenn der Arbeitnehmer in Form von Provisionen oder Umsatzbeteiligungen am wirtschaftlichen Erfolg seines Arbeitgebers beteiligt ist.

Das Vorliegen eines Unternehmerrisikos kann im Gegenstandsfall nicht erkannt werden.

Weisungsgebundenheit:

Das 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. Eine Person wird nicht schon dadurch persönlich unabhängig, dass sich auf Grund ihrer Erfahrung Weisungen über den näheren Inhalt der Arbeiten erübrigen, die Person somit den Arbeitsablauf selbst bestimmt, sofern sie nur der stillen Autorität des Empfängers der Arbeitsleistung, das heißt seinem Weisungs- und Kontrollrecht unterliegt. Unter diesen Umständen kann ein Dienstverhältnis auch vorliegen, wenn der Dienstgeber praktisch überhaupt nicht in den Arbeitsverlauf eingreift; er muss lediglich potenziell die Möglichkeit haben, die Arbeit durch Weisungen zu organisieren. Lt. Pkt. 1 der vorliegenden Verträge unterliegt der Dienstnehmer den Weisungen des Dienstgebers insoweit, wie sie zur Erfüllung der vereinbarten Tätigkeit unerlässlich sind. Demnach kann von einer völligen Weisungsungebundenheit wohl nicht mehr ausgegangen werden.

Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers:

*Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Dies ist im gegebenen Fall zweifelsfrei gegeben. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben des Beschäftigten spricht für die Eingliederung. Dem Umstand, dass der Arbeitnehmer seine Arbeitszeiten weitgehend frei wählen kann, kommt keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu. Ebenso ist für die Gesamtbeurteilung im Gegenstandsfall nicht von Bedeutung, ob dem Beschäftigten ein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wurde. So steht auch ein Telearbeiter in einem Dienstverhältnis, der unter Nutzung elektronischer Hilfsmittel an einem selbst gewählten Arbeitsort tätig wird, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Beschäftigung (Weisungsgebundenheit, Verpflichtung zur persönlichen Arbeitsleistung, kein Unternehmerrisiko) die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Auftraggebers in einer anderen Form (z.B. EDV-Vernetzung) besteht.*

*Vertretungsrecht:*

*Verwaltungspraxis und Judikatur verstehen unter dem generellen Vertretungsrecht, dass der Dienstnehmer berechtigt ist, sich durch von ihm geeignet befundene Personen seiner Wahl vertreten zu lassen. Dies scheint im gegenständlichen Fall nicht zutreffend zu sein, weil im Falle einer Dienstverhinderung unverzüglich der Dienstgeber zu verständigen ist. Die Vereinbarung einer generellen Vertretungsbefugnis kann die persönliche Abhängigkeit und Dienstnehmereigenschaft von vorneherein nur dann ausschließen, wenn das Vertretungsrecht tatsächlich genutzt wird oder bei objektiver Betrachtung eine solche Nutzung zu erwarten ist. Im Gegenstandsfall war das Erfordernis einer Vertretung noch nicht gegeben und demnach wurde auch ein mögliches Vertretungsrecht noch nie in Anspruch genommen. Für die Beurteilung des Gesamtbildes der vom Auftragnehmer ausgeübten Tätigkeit ist das in den Verträgen eingeräumte allgemeine Vertretungsrecht demnach nicht entscheidungsrelevant.*

*Im Hinblick auf die organisatorische Eingliederung des Auftragnehmers in den Betrieb der Fa. DI.Z., deren Weisungsgebundenheit und das Fehlen eines Unternehmerrisikos ist das Ergebnis der Prüferin zu bestätigen, dass die vom Auftragnehmer ausgeübte Tätigkeit sämtliche Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist und daher zu Recht daraus die Rechtsfolgen hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages gezogen wurden.*

*Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wird mit Null festgesetzt, weil der Bw. nicht Mitglied der Wirtschaftskammer ist."*

## **V. Vorlageantrag vom 22.02.2011**

Mit Vorlageantragsschriftsatz vom 21.02.2011 stellte der steuerliche Vertreter des Bf form- und fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufungen vom 07.07.2009 durch die Abgabenbehörde II. Instanz (Unabhängiger Finanzsenat) und beantragte darin ua.

auch die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung durch den gesamten Berufungssenat.

## **VI. Vorlagebericht vom 07.03.2011**

Mit Vorlagebericht (Posteingang: UFS Außenstelle Klagenfurt am 16.03.2011) wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt beiBeh, dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt. Unter Streitpunkte wurde angeführt, es sei strittig, ob die Tätigkeit des Mitarbeiters Ing.X. als Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 einzustufen sei und damit dem DB unterliege.

## **VII. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht**

Nach § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht (BFG) als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Die gegenständliche Berufung ist daher als eine Beschwerde zu behandeln.

1. Mit FAX-Eingabe vom 08.11.2014 reichte der steuerliche Vertreter des Bf dem BFG im Wesentlichen die nachfolgende Sachverhaltsergänzung zum Beschwerdebegehren nach:

*"Ergänzung des Antrages auf Entscheidung über die Berufung vom 7. Juli 2009 gegen die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB einschließlich DZ) vom 9. Juni 2009 betreffend die Kalenderjahre 2005 bis 2007 durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag) sowie Antrag auf Aussetzung der Abgabeneinhebung gemäß § 212a BAO (insbesondere Sachverhaltsergänzungen) sowie Antrag auf Ladung von Zeugen.*

*Im Namen und im Auftrag meines Mandanten übermitte ich Ihnen die nachfolgende Sachverhaltsergänzung ...*

### **1) Ort der Ausübung der selbständigen Tätigkeit von Herrn Ing.X.**

*Das Bundesfinanzgericht ermittelte, dass der freie Dienstnehmer seine Tätigkeit im örtlichen Nahebereich zum Berufungswerber ausübte.*

*Diese Feststellung berücksichtigt nicht, dass der freie Dienstnehmer an der Universität Salzburg in der Zeit vom 7. September 2006 bis 1. Dezember 2008 in das Bachelorstudium (Ökologie und Biodiversität) inskribiert war und auch tatsächlich Lehrveranstaltungen besuchte (Beweis: beiliegende Studienzeitbestätigung).*

*In der Zeit vom 10. Oktober 2006 bis 16. Oktober 2007 wohnte Herr Ing.X. in der Wohnadresse3 Die Lebenspartnerin von Herrn Ing.X. studierte gleichzeitig in Salzburg und die Heimfahrten nach OrtA waren auf längere Zeitabstände beschränkt.*

*Die günstige Kleinwohnung in OrtA wurde jedoch nicht aufgelassen, da ansonsten bei sporadischen Aufenthalten in OrtA keine Wohnmöglichkeit mehr bestanden hätte.*

### **2) Zugang zum Datenserver des Arbeitgebers**

*Es wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass Herr Ing.X. seit seiner Abmeldung als echter Dienstnehmer am 23. Dezember 2004 keinen Zugang mehr zum Server hatte.*

*Elektronische Daten wurden ausschließlich über e-Mail (bei großen Datenmengen > 10 MB) über USB-Stick übermittelt oder ausgetauscht.*

Die von der Abgabenbehörde behauptete Eingliederung wird daher bestritten. Die Abgabenbehörde konnte für ihre Behauptungen keine geeigneten Beweismittel vorbringen.

Der Auftragnehmer Ing.X. tätigte alle erforderlichen EDV-Investitionen selbst. Als Beweismittel für Investitionen lege ich Ihnen die Rechnung der Reymont Computer vor.

### **3) Ausgestaltung der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit**

Die Kontakthäufigkeit bzw Qualität von Anweisungen hat sich von solchen mit selbständigen Zeichenbüros nicht unterschieden.

Eine gelegentliche Überprüfung des Planungsfortschrittes ist auch bei Vergabe an selbständige Zulieferbetriebe gang und gäbe bzw sogar dringend erforderlich, um nicht erst bei Eintritt des Endtermines vor ernüchternden Tatsachen zu stehen.

Genauso ist der Beschwerdeführer als Auftragnehmer dem Endkunden gegenüber durchaus zu Zwischenberichten verpflichtet, damit bei allfälligen Mängeln und Verzögerungen rechtzeitig reagiert werden kann. Dies stellt kein Weisungsrecht in Form einer wirtschaftlichen oder persönlichen Abhängigkeit dar.

Die Übermittlung der Planungen erforderte keinerlei Ausdruck auf Papier und somit auch keinen Besitz oder Zugang zu einem entsprechenden Druckgerät.

Zu Kontrollzwecken bzw. für Schriftverkehr sowie Stücklisten, war ein büroübliches Druckgerät für A3/A4-Formate ausreichend.

Seit der Einführung von computerunterstütztem Zeichnen ist nach dem Auslaufen von händischer Zeichnungserstellung (im Laufe der 90er Jahre) die ausschließliche Übermittlung von Daten auf elektronischem Wege der Standard.

Der Papierausdruck erfolgt in der Regel durch den Endkunden oder überhaupt erst durch den Fertiger, welcher bei internationalen Projekten irgendwo auf der Welt angesiedelt sein kann.

Direkte Lieferungen von Stahlbauplänen an die Fertigungswerkstätte bzw. an Baustellen waren bei den von Herrn Ing.X. bearbeiteten Projekten niemals erforderlich. Wäre dies der Fall gewesen, wäre es wohl kein Problem gewesen, dies aus dem Bearbeitungsumfang auszuschließen. Für die Erbringung der Arbeit selbst hat Herr Ing.X. keinen Papierausdruck benötigt.

### **4) Beschreibung der Betriebsstruktur und der Ablauf der spezifischen Geschäftstätigkeit**

Der Betrieb des Beschwerdeführers (Start-up als Einpersonenunternehmen, in der Folge maximal 4 - 6 Dienstnehmer - derzeit 3 Dienstnehmer) befasst sich mit statisch-konstruktiver Bearbeitung von Hochbau- und Industrieprojekten, unterteilt in Stahlbetonbau und Stahlbau. Andere Gebiete des Ingenieurbaus wie Brückenbau, Straßenbau, Wasserbau, Bauleitung, Bauwirtschaft usw. spielen eine nur untergeordnete Rolle.

Beim Stahlbau haben sich eher zufällig zwei Fachgebiete herauskristallisiert und zwar der Bereich Kiesaufbereitung (Brechen, Sieben, Mahlen) und der Bereich Betonerzeugung (Werke für Fertigteilerzeugung und Lieferbetonwerke) sowie andererseits der Bereich

*Stranggussanlagen für die Stahlindustrie. Der Beschwerdeführer hat seit Bestehen seines Betriebes zirka 60 Anlagen in aller Welt für Firma BB (ehemalige Anlagenbaufa.) bearbeitet, wobei es weltweit nur eine Handvoll von Anbietern solcher Anlagen gibt. Stranggussanlagen sind, vereinfachend erklärt, Anlagen zum Vergießen von Flüssigstahl aus dem Hochofen in transportierte Formate für die anschließende Walzung. Der Anteil des Ingenieurbüros bzw. Stahlbauplaners des Beschwerdeführers ist die statische Auslegung und Konstruktion der für die Aufnahme der Maschinen, Bedienungs- und Lagerflächen erforderliche Stützkonstruktionen (Gießbühne, Verteilerwagenfahrplan, Kaltstrangeinrichtungen, Kühlkammer, Notgießsystem usw.). Die zwei Stück Verteilerwagen und der 1000 bis 2000 m<sup>2</sup> großen Gießbühne auf zirka 9 bis 14 m Höhe, je nach Größe der Anlage, haben bei größeren Anlagen ein Betriebsgewicht von gut 120 Tonnen, also in der Größenordnung von schweren E-Lokomotiven. Eine volle Stahlpfanne hat ein Gewicht von 200 bis 400 Tonnen. Nachdem es sich um das Hantieren von hunderten Tonnen flüssigen Stahles handelt, sind die Dimensionen entsprechend auszulegen. Für den Betrieb ist eine komplexe Kühltechnologie mit großen Sicherheitsvorkehrungen erforderlich, da bei geringstem Versagen der Anlage bald einmal Menschenleben auf dem Spiel stehen.*

*Der Ablauf einer solchen Planung ist in der Regel derart, dass AC eine Projektzeichnung erstellt, mit Fixierung und Situierung der erforderlichen Maschinen sowie Fixierung der Bedienbereiche, Fahrwege, Sicherheitsabstände, Lagerflächen, Zugänge usw. In diesen von Maschinenbauern erstellten Zeichnungen sind idR die Situierung und Dimension von tragenden Bauteilen nur geschätzt dargestellt, die genaue Festlegung ist in der Folge die Aufgabe des Statikers und des Stahlbaukonstrukteurs.*

*Anhand der oben angeführten Vorplanung und der Lastangaben (Eigengewichte, Betriebslasten, Ausnahmelasten, Wind, Erdbeben usw.) werden vom Statiker die statischen Tragsysteme festgelegt, Schnittkräfte ermittelt und in Folge die aufgrund in Baunormen festgelegten Kriterien die Dimensionierung von Trägern und sonstigen Stahlbauteilen entsprechend Materialqualität erstellt. Fundamentlastermittlung und Festlegung der Verankerungen sind ebenso Aufgabe des Statikers.*

*Nun beginnt die Stahlbaukonstruktion. Aufgabe des Stahlbaukonstrukteurs ist es die Ergebnisse der Statik auf Grundlage der vorgegebenen Einplanung zu verarbeiten und die Stahlteile für die Fertigung in der Werkstätte und für die Montage darzustellen. Für die Materialbestellung, Montage und Abrechnung werden Stücklisten erstellt, der Zusammenbau wird ebenfalls listenmäßig erfasst. Jedes Profil, jedes Blech, jede Schraube, jede Schweißnaht ist zu erfassen. Hierzu sind gewisse fachspezifische Techniken für die Darstellung und der Teilerfassung entwickelt worden. Ein für Betonbau oder ein anderes Fachgebiet ausgebildeter technischer Zeichner oder Konstrukteur ist keinesfalls imstande, nur ansatzweise eine Stahlbauplanung für derartige Anlagen zu erstellen bzw. weitgehend nicht einmal fähig, eine solche Planung auch nur zu interpretieren (er sieht beim Anblick eines Planes sozusagen "Bahnhof", damit wird das von Abgabenbehörde immer wieder hervorgehobene Vertretungsrecht mehr als relativiert).*

*Selbstverständlich kann sich der Statiker nach Übergabe der Unterlagen an den Konstrukteur nicht gänzlich ausklinken, sondern begleitet das Projekt auch weiterhin als unterstützende und kontrollierende und im Fall als Unternehmer auch als gesamtverantwortliche Instanz. Manchmal ist das Ergebnis einer Planung auch nicht im Vorhinein absehbar und ist eine gegenseitige Abstimmung zwischen Statiker und Konstruktionsbüro erforderlich. Dies ist bei einer Subvergabe an ein außenstehendes selbständiges Konstruktionsbüro nicht anders als bei einer Bearbeitung durch einen Dienstnehmer. Gewisse rein konstruktive Bauteile, wie Treppen, Leitern, Geländer, Abdeckungen, Kühlkammerwände usw. erfordern kaum eine Mitwirkung eines Statikers und werden unter Einhaltung der meist werkspezifischen Vorgaben vom Konstrukteur selbständig konstruiert.*

*Der freie Dienstnehmer Ing.X. war bis zum Jahr 2004 als echter Dienstnehmer hauptsächlich mit Stahlbauplanung und Stahlbaukonstruktion von derartigen Stranggießanlagen beschäftigt und hat sich in dieser Zeit enorme Kenntnisse in diesem Fachgebiet angeeignet und sich beim Endkunden einen exzellenten Ruf erarbeitet (Bei terminlichen Vorerkundungen durch den Kunden ist es daher schon vorgekommen, dass nach der Verfügbarkeit von Herrn Ing.X. gefragt wurde und nicht, ob der Beschwerdeführer für diesen oder jenen Zeitraum freie Kapazität hätte).*

*Wie bereits dargelegt, hat sich Herr Ing.X. aus persönlichen Gründen (Universitätsstudium, Lebensphilosophie) Anfang 2005 verselbständigt, wobei es naheliegend war, dass er seine erworbenen Qualifikationen für sich auch weiterhin nutzen würde. Für die Abrechnung der Leistungen wurde die vom Gesetzgeber geschaffene Möglichkeit des "freien Dienstnehmers" gewählt.*

*Infolge seiner jahrelangen Erfahrungen mit derartigen Anlagen konnte Herr Ing.X. im Rahmen seiner Qualifikation (Konstrukteur, Entwurfsingenieur) seine selbständige Tätigkeit (im Vergleich zu zB selbständigen Zeichenbüros) überdurchschnittlich eigenständig durchführen.*

## **5) Honorargestaltung zwischen Beschwerdeführer und Herrn Ing.X. als Zielschuldverhältnis**

*Die Feststellung der Abgabenbehörde wonach eine Entlohnung nach Stundensätzen stattgefunden habe ist sachverhaltswidrig.*

*Vielmehr erfolgte bei der Vergabe von Aufträgen an den freien Dienstnehmer Ing.X. eine gemeinsame Einschätzung des voraussichtlichen Zeitaufwandes und sodann wurde das Honorar als Pauschalhonorar (entsprechend des Zeitaufwandes und des Stundenhonorarsatzes) festgelegt.*

*Dadurch sind tatsächlich Arbeitszeitüberschreitungen des freien Dienstnehmers dadurch zum Unternehmerrisiko des freien Dienstnehmers geworden.*

*Ebenso führten Arbeitszeitunterschreitungen zu Gewinnchance des freien Dienstnehmers. Diese projektbezogene Gestaltungsform ist Ausfluss eines Zielschuldverhältnisses.*

## **6) Maßgeblichkeit der festgelegten Rahmenbedingungen im freien Dienstvertrag oder das tatsächlich Gelebte im Alltag?**

*Das Vertretungsrecht war faktisch so geregelt, dass der freie Dienstnehmer Ing.X. ein teilweises, wenn nicht sogar volles Vertretungsrecht hatte - aber mit dem Risiko der vollen Haftung (Gewährleistung bei Qualitätsmängeln - Schadenersatz bei Terminverzug usw.) zu tragen hatte.*

*In diesem Punkt ist der schriftliche Vertrag als freier Dienstnehmer im Alltag nicht so gelebt worden (im Vertrag ist noch die Rede vom "im Wesentlichen").*

*Der freie Dienstnehmer Ing.X. hatte demnach ein Vertretungsrecht- eine Weitergabe seinerseits an Subunternehmer war im gegenständlichen Zeitraum nicht erforderlich, weil er alle Aufträge selbst abwickeln konnte und auch nie an der Leistungserbringung verhindert war.*

*Ein wesentlicher Grund war schließlich auch der Umstand, dass der freie Dienstnehmer dieses Auftragsvolumen als Grundlage für seine Lebensführung benötigte (und daher nicht mit anderen Personen teilen wollte).*

## **7) Anregung an das Bundesfinanzgericht**

*Das Bundesfinanzgericht möge diesen Beschwerdefall besonders genau prüfen, weil es sich um keine einfache Arbeitsverrichtung, sondern um eine hochkomplexe Tätigkeit im internationalen Anlagenbau geht und eine Judikatur dazu weitgehend noch fehlt.*

*Das Bundesfinanzgericht möge prüfen, ob es im modernen internationalen Anlagenbau bei der projektbezogenen Zusammenarbeit von selbständigen Unternehmern nicht auch eine genaue Abstimmung zwischen den Projektpartnern erforderlich sei - die Abgabenbehörde leitet nämlich daraus eine wirtschaftliche und persönliche Abhängigkeit und in weiterer Folge die echte Dienstnehmereigenschaft ab?*

*Weiters möge das Bundesfinanzgericht prüfen, ob die Vertretung bei hoch komplexen Tätigkeiten im internationalen Anlagenbau auf qualifizierte Projektpartner beschränkt werden kann (insbesondere aus Haftungsgründen) - entgegen der Ansicht der Abgabenbehörde?*

*Der Auftragnehmer trägt das Unternehmerrisiko der Überschreitung der geplanten Ausführungszeiten für seine Arbeiten und hat gleichzeitig die Gewinnchance der Unterschreitung der geplanten Ausführungszeiten für seine Arbeiten - wie ist dieses Zielschuldverhältnis mit einem echten Dienstverhältnis vereinbar?*

## **8) Antrag auf Ladung der GPLA-Prüferin zur mündlichen Verhandlung beim Bundesfinanzgericht**

*Aufgrund der tatsachenwidrigen Sachverhaltsdarstellungen durch die GPLA-Prüferin wird die Ladung von Frau Name2 , GPLA-Prüferin am Finanzamt belBh zur mündlichen Verhandlung am Bundesfinanzgericht beantragt."*

Dieser FAX-Eingabe war, allesamt Herrn Ing.X. betreffend, ein Auszug aus dem Zentralen Melderegister (dat. 28.04.2014) über dessen Wohnsitzdaten im Streizeitraum, eine Studienzeitbestätigung der Universität Salzburg (dat. 09.04.2014) über Beginn (07.09.2006) und Ende (01.12.2008) des ordentlichen Studiums sowie eine Rechnung über den Ankauf eines Reymont Computers (dat. 15.04.05) als Anlage beigefügt.

2. Vor Anberaumung der beabsichtigten mündlichen Beschwerdeverhandlung wurde der Beschwerdeergänzungsschriftsatz des steuerlichen Vertreters des Bf dem Behördenvertreter von Seiten des BFG am 08.05.2015 zur Kenntnisnahme übermittelt.

3. Mit FAX-Eingabe vom 18.05.2015 zog der steuerliche Vertreter des Bf im Namen und Auftrag seines Mandanten die Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Gerichtsverhandlung sowie Senatszuständigkeit zurück.

### **Über die Beschwerde hat das Bundesfinanzgericht erwogen:**

#### **1 Streitpunkt:**

Im vorliegenden Beschwerdefall ist zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens ausschließlich strittig, ob der unter der Bezeichnung eines "freien Dienstvertrages iSd § 4 Abs 4 ASVG" für den Bf im Streitzeitraum der Jahre 2005 bis 2007 tätig gewordene Ing.X. als steuerrechtlicher Dienstnehmer iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 zu qualifizieren ist und folglich die diesem für erbrachte Tätigkeiten ausbezahlten Honorare in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) einzubeziehen sind.

#### **2. Rechtsgrundlagen:**

Vorweg ist festzuhalten, dass sich alle angeführten Gesetzesbestimmungen auf die für den Streitzeitraum gültige Fassung beziehen.

2.1. Gemäß § 41 Abs 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes (FLAG) 1967 haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

Absatz 2 der angeführten Bestimmung normiert, dass Dienstnehmer Personen sind, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 41 Abs 3 FLAG 1967 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 EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des EStG 1988.

2.2. Nach § 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. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person,

die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs 1 Z 1 lit b vorliegen. Ein Dienstverhältnis ist weiters bei Personen anzunehmen, die Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 4 und 5 beziehen.

### **3. Sachverhaltsfeststellung:**

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des vorstehend wiedergegebenen Verfahrensgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungsrelevanten Sachverhalt fest:

3.1. Laut Ausführungen des Ing.X. (= Auftragnehmer), getätigten in seiner "Erklärung vom März 2009", hat dieser in Entsprechung seines eigenen Wunsches nach Beendigung des Dienstverhältnisses bei DI.Z., mittels einzelvertraglicher Übereinkommen "Konstruktionsarbeiten in seinen eigenen Räumlichkeiten unter Festlegung eines vereinbarten Bearbeitungszeitrahmens bzw. Fertigstellungstermines" in Form von "freien Dienstverträgen gemäß § 4 Abs 4 ASVG" bei seinem ehemaligen Arbeitgeber und nunmehrigen Auftraggeber (= Bf) übernommen.

3.1.1. Aus den Inhalten aller den Streitzeitraum (ab 01.02.2005) umfassenden und zu wertenden Einzelvertragsvereinbarungen zwischen dem Bf und Herrn Ing. T. G. lässt sich die konkret umschriebene Auftragserfüllungsleistung für ein projektbezogenes Aufgaben- bzw. Tätigkeitsgebiet, die Termingeschlossenheit sowie die dazu im Vorhinein getroffene Honorarregelung (Bearbeitungszeit und Stundensatz) klar entnehmen (siehe "freie Dienstverträge unter Punkten: 1., 3. und 6.).

3.1.2. Evident ist die Tatsache, dass mit der Erstellung (Lieferung) der selbständig erbrachten Stahlbauzeichnungen durch Ing. T. G. - innerhalb des vereinbarten Bearbeitungszeitrahmens bzw. Fertigstellungsstichtages - das Entgelt für die projektbezogene Arbeitsleistung abgerechnet und das jeweilige Vertragsverhältnis zum konkret benannten, einzelnen Projektauftrag zwischen den Vertragsparteien beendet worden war.

3.1.3. Des Weiteren ergibt sich aus den glaubhaften Vorbringen und Beschwerdeeinwendungen des Bf, und dies in Übereinstimmung mit den erläuternden Angaben des Auftragnehmers, der schlüssige Sachverhaltsumstand, dass das Interesse des in Rede stehenden Auftragsverhältnisses und vor allem aber die tatsächlich verwirklichte Ausgestaltung der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit, nebst Honorargestaltung, auf eine selbständige, termin- und projektgebundene Leistungserbringung (Stahlbauzeichnungen bzw. -konstruktionen in überdurchschnittlicher Eigenständigkeit) durch den Auftragsnehmer, erbracht im Rahmen eines sogenannten Zielschuldverhältnisses, ausgerichtet gewesen war. (Siehe dazu auch die Replik des Bf zum Aktenvermerk der GPLA-Prüferin laut e-Mail vom 04.05.2009 sowie die erläuternden Sachverhaltsergänzungen des steuerlichen Vertreters des Bf laut FAX-Eingabe vom 08.11.2014).

3.2. Herr Ing. T. G. war dem Bf im gegenständlichen Streitzeitraum nicht persönlich weisungsunterworfen.

3.3. Herr Ing.X. war im gegenständlichen Streitzeitraum nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt und objektiver Sachverhaltsumstände, bei Erbringung bzw. Erfüllung seiner Vertragsleistung, als nicht in den geschäftlichen Organismus des Bf eingegliedert anzusehen.

3.4. Herr Ing.X., trug im gegenständlichen Streitzeitraum ein Unternehmerrisiko, da er laut Sachlage erwiesenermaßen Auftragsangebote des Bf ablehnte und somit den Umfang und den wirtschaftlichen Erfolg seiner Tätigkeit selbst bestimmen konnte.

#### **4. Rechtliche Beurteilung und Beweiswürdigung:**

4.1. Der Begriff des "Dienstverhältnisses" iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist ein eigenständiger Begriff des Steuerrechts; er deckt sich im Wesentlichen (Ausnahme zB. Kommanditist) mit dem Arbeitsrecht und Sozialversicherungsrecht (vgl. Hans Blasina, Dienstnehmer - Freier Dienstnehmer - Selbständiger, Seite 44 ff ), der von einer Identität des Dienstnehmerbegriffes in allen drei Rechtsgebieten ausgeht und zum Schluss kommt, dass sich Unterschiede im Faktischen nur bei der Gesamtabwägung der Typenmerkmale durch die verschiedenen Behörden ergeben können. Steuerlich besteht zwar keine formelle Anknüpfung an diese Rechtsgebiete. Allerdings kann sich aus der Beurteilung einer Leistungsbeziehung in anderen Rechtsgebieten ein Anhaltspunkt für das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses ergeben.

4.2. In der Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 15.05.2011 führt das Finanzamt daher zu Recht im Wesentlichen aus, dass der Begriff des "Freien Dienstnehmers" dem Steuerrecht fremd ist. Aus steuerrechtlicher Sicht gilt es zu beurteilen, ob eine Beschäftigung die in § 47 Abs 2 EStG 1988 umschriebenen Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Andernfalls liegt eine selbständige Tätigkeit vor. Dabei kommt es auch nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag, freier Dienstvertrag oder Werkvertrag an. Vielmehr gilt es in diesem Zusammenhang das Gesamtbild einer ausgeübten Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen.

4.2.1. Die Art der erbrachten Leistung ist zwar kein entscheidendes Abgrenzungskriterium zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit, zu beurteilen ist aber, wie im Einzelfall die Leistungserbringung tatsächlich abgewickelt wurde. Auch in der vorliegenden Beschwerdesache gilt es die "Art und den Umfang der erbrachten Tätigkeit" und die "tatsächlichen Modalitäten der Leistungserbringung" zu überprüfen, wobei dabei allerdings auch auf die üblichen Ausgestaltungsweisen des Wirtschaftslebens Bedacht zu nehmen ist.

4.2.2. Ist die Dienstleistung bzw. der Arbeitsumfang wie bei einem selbständigen Dienstleisterbetrieb oder selbständigen Handwerker (zB. in Form eines Einpersonenunternehmers) auf einem bestimmten Arbeitserfolg (ein fertiges Leistungsprodukt) ausgerichtet, so spricht dieses Kriterium für ein Werkvertragsverhältnis. Mit einem Werkvertrag wird grundsätzlich die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Arbeitserfolges, d.h. zur Herstellung eines Werkes als eine in sich

geschlossene Einheit, in der Regel bis zu einem bestimmten Termin, vereinbart. Die zu erbringende Arbeitsleistung wird im Werkvertrag selbst konkretisiert und individualisiert. Ein Werkvertrag stellt ein Zielschuldverhältnis dar, dem keine auf Dauer angelegte Leistungserbringung zu Grunde liegt. Mit der Erbringung der Arbeitsleistung endet das Vertragsverhältnis.

Aus den gegenständlich zu beurteilenden "Einzelverträgen" sowie gleichfalls auch aus den dazu getätigten "Erläuterungen des Bf über die tatsächlich erfolgte Auftragsvergabe und den Tätigkeitsumfang eines Stahlbaukonstrukteurs (e-Mail vom 4.5.2009 und Sachverhaltsergänzung vom 8.11.2014)" geht für das Bundesfinanzgericht schlüssig hervor, dass Herr Ing.X. im gesamten Streitzeitraum dem Bf. nicht seine dauernde Arbeitskraft zur Verfügung stellte, sondern vielmehr einen klar vertraglich definierten "termingebundenen Arbeitserfolg in Form von Stahl(bau)konstruktionszeichnungen" bezogen auf konkret benannte Projektaufträge in Abstimmung mit dem Auftraggeber - vergleichbar der Auftragsvergabe und -abwicklung mit einem selbständigen Zeichenbüro am freien Wirtschaftsmarkt unter Beachtung der Art des in Rede stehenden Leistungsumfanges sowie unter Einhaltung von vertraglichen Fertigungsterminen - zu erbringen hatte.

4.3. Die getätigte Begründungsfeststellung des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 15.02.2011, nämlich der Auftragnehmer stelle dem Auftraggeber (= Bf) seine Dienstleistung für unbestimmte Zeit und unter Einhaltung einer im jeweiligen Vertrag definierten Kündigungsfrist zur Verfügung, findet in der zu beurteilenden Sach- und Aktenlage keinerlei Bestätigung. Folglich wird die vom Finanzamt daraus gezogene Schlussfolgerung, der Auftragnehmer habe wie für ein Dienstverhältnis typisch, seine Arbeitskraft dem Bf auf unbestimmte Zeit, also in Form eines Dauerschuldverhältnisses, zur Verfügung gestellt, vom Bundesfinanzgericht nicht geteilt.

Dies deshalb nicht, da in den zu beurteilenden Verträgen unter Vertragspunkt 1. jeweils ein klar umschriebener (befristeter) Zeitrahmen für das Vertragsverhältnis vereinbart worden war und des Weiteren in Analogie zur Zeitrahmenvorgabe unter Punkt 6. (Entgelt und Honorarzahlung) die Art der Projektleistungsverpflichtung wiederum unter Vorgabe einer klar bestimmten Bearbeitungszeit vertraglich aufgenommen worden war. Im Übrigen findet diese Überlegung des Bundesfinanzgerichtes auch die Bestätigung im Vorbringen des steuerlichen Vertreters, wonach dieser zutreffend darauf hinwies, dass die Auftragsvergabe durch den Bf an Herrn Ing. T.G ausschließlich "projektbezogen" erfolgt sei, die Auftragserfüllung termingerecht und selbständig erbracht worden sei und es überdies dem Auftragnehmer jederzeit frei gestanden sei, Aufträge anzunehmen oder auch abzulehnen. Von der Möglichkeit projektbezogene Auftragsangebote des Bf abzulehnen habe Herr Ing.X. im Streitzeitraum auch Gebrauch gemacht.

4.3.1. Dem Umstand, dass in dem als formell als "Freier Dienstvertrag gem. § 4 Abs 4 ASVG" bezeichneten Verträgen zweifelsohne auch "schwach ausgeprägte Elemente eines Dienstverhältnisses" aufscheinen - wie die sachliche Weisungsgebundenheit

(siehe 1. Vertragspunkt), die im Wesentlichen persönliche Leistungserbringung (siehe 2. Vertragspunkt), die Zurverfügungstellung einer Software zur Projekterstellung durch den Auftraggeber (siehe 4. Vertragspunkt), die Leistungs- bzw. Entgeltabrechnung auf Basis eines Stundenhonorars (siehe 6. Vertragspunkt) sowie die Einhaltung einer Verschwiegenheitsregelung (siehe 7. Vertragspunkt), kann gegenständlich keine entscheidungsrelevante Indizienwirkung beigemessen werden, da die gegenständlich verwirklichte und tatsächlich erbrachte Art der Leistungserbringung des Auftragsnehmers laut Sach- und Aktenlage auf eine konkret projektbezogene Arbeitserfolgsleistung (in Form von Stahlbauzeichnungen) unter Terminvorgabe von vornherein abgestimmt gewesen war. Insoweit treffen diese angesprochenen Tatbestandsmerkmale auch auf eine selbständige Tätigkeit zu.

4.3.2. Dem Einwand der steuerlichen Vertretung, dass ein "sachliches Weisungsrecht" auf den "Arbeitserfolg" gerichtet ist und in der Regel auch bei einem Werkvertrag vorliegt, kommt Berechtigung zu. Dies deshalb, da das Vorliegen bzw. Indiz einer "sachlichen Weisungsgebundenheit" auch nach der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise zweifelsohne mit der Einstufung als selbständige unternehmerische Tätigkeit einhergeht. Auch bei einem Werkvertrag eines Unternehmers besteht bezüglich seiner zu erbringenden Tätigkeiten in Abhängigkeit von der Art des "Werkes oder der Leistungsgesamtheit" die Verpflichtung den sachlichen Anordnungen des Auftraggebers Folge zu leisten. Daher vermögen auch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes sachbezogene Weisungen bzw. fachgebundene Absprachen oder die Nutzungsverpflichtung einer nichtkompatiblen EDV-Software zur Auftragserfüllung, die persönliche und wirtschaftliche Unabhängigkeit dessen, der einen Arbeitserfolg - wie gegenständlich der Auftragnehmer für eine projektbezogene Stahlbauzeichnung - zu erbringen hatte, ebenso wenig auszuschließen, wie getroffene Abmachungen bezüglich eines Arbeitszeitrahmens zur Einhaltung bzw. Abstimmung projektbezogener Terminvorgaben, wenn diese aus der Sicht des Auftraggebers zweckdienlich bzw. notwendig erscheinen.

4.3.3. Die Feststellung des Finanzamtes, dass der Auftragnehmer seine Arbeitsleistung "persönlich erbrachte" und im gesamten Streitzeitraum von der vereinbarten "Vertretungsbefugnis" nicht Gebrauch machte, ist zwischen den Verfahrensparteien unstrittig. Dieser aktenkundige Sachverhalt bestätigt lediglich, wie im Streitzeitraum der Auftragnehmer seine Arbeitsleistung tatsächlich erbracht hat. Bei Beurteilung der im Beschwerdefall tatsächlich "persönlich erbrachten Arbeitsleistung" handelt es sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes jedoch nicht um die Zurverfügungstellung der persönlichen Arbeitskraft über einen unbestimmten Zeitraum für gerade anfallende Arbeiten des Auftraggebers, sondern vielmehr um die sach- und termingerechte Erfüllung von projektbezogenen Werkaufträgen durch den Auftragnehmer. Überdies besteht nach der Aktenlage auch Übereinstimmung in der Erklärung des Auftragnehmers und den Erläuterungen des Bf dahingehend, dass die in Rede stehenden Konstruktionsarbeiten (Stahlbauzeichnungen) "eigenständig auf Grund persönlicher Fachkenntnisse und

in völliger Freiheit über die Verwertung der Arbeitskraft" in den Räumlichkeiten des Auftragnehmers erbracht worden waren. Vom Bundesfinanzgericht wird daher die Ansicht des steuerlichen Vertreters mitgetragen, dass die persönlich erbrachte Tätigkeit des Auftragnehmers - der eines fremden Dienstleisters (Unternehmens) entspricht -, da die projektbezogene Art der Auftragserfüllung sehr wohl glaubhaft eine Eigeninitiative des Auftragnehmers in Form eines selbständigen Tätigwerdens zugelassen hat. An dieser Beurteilung vermag allerdings auch der Umstand nichts zu ändern, dass der Bf zur Auftragserfüllung seinem Auftragnehmer zur Projekterstellung eine gedongelte CAD-Software zur Verfügung stellte. Auch bei Werkvertragsnehmern entspricht es durchaus den wirtschaftlichen Handelsgebräuchen, dass diese von ihren Auftraggebern "sog. Hilfs- und Arbeitsgerätschaften" zur Erbringung des Arbeitserfolges beigestellt bekommen. Zu der zwischen den Vertragsparteien unter Punkt 2 getroffenen "Vertretungsformulierung" gilt anzumerken, dass die dem Auftragnehmer auferlegte Verpflichtung, eine allfällige Vertretung dem Dienstgeber unverzüglich, spätestens jedoch bei Antritt der Arbeitsleistung mitzuteilen, einerseits - zutreffend wie das Finanzamt (lt. GPLA-Bericht) aufzeigt - ein sog. generelles Vertretungsrecht auszuschließen vermag. Andererseits ist diese vertragliche Vertretungsvereinbarung wiederum - zutreffend wie der steuerliche Vertreter des Bf. in der Berufungsschrift (unter Punkt C) begründend entgegengenommen vorbringt - sehr wohl als ein klares Indiz gegen die Annahme einer "persönlichen, wirtschaftlichen Abhängigkeit" zu werten, da sich der Auftragnehmer um die Vertretung selbst hätte kümmern müssen und diesen auch die Kostentragung dafür getroffen hätte.

4.3.4. Keine Bestätigung in der Aktenlage findet der vom Finanzamt herangezogene Sachverhaltsumstand, dass in der Vereinbarung eines Stundenhonorars gegenständlich ein Anhaltspunkt für die Zurverfügungstellung einer dauernden Arbeitskraft und somit auf das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit zu schließen sei.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise spreche die befristet erfolgte Auftragsvergabe, die damit einhergehende projektbezogene Auftragsdichte sowie der im Zusammenhang je Projektauftrag vertraglich im Vorhinein fixierte Bearbeitungszeitrahmen sowie die Abrechnungsmodalität durch Ansatz eines Stundensatzes für das Vorliegen eines Zielschuldverhältnisses.

Zur tatsächlich erfolgten Honorarverrechnung und -auszahlung wurde von der GPLA-Prüferin im Aktenvermerk vom 24.04.2009 ua festgehalten, dass für die durchgeführten Arbeiten von Herrn Ing. T. G. Honorarnoten an den Bf gelegt worden seien. Die in den Verträgen vorgegebenen Stunden für die einzelnen Aufträge würden lediglich eine grobe Schätzung auf Grund der Erfahrungen des DI.Z. darstellen. Konkret könne es dabei zu Abweichungen bis zu 10% kommen. Die Abrechnung nach Stunden sei monatlich erfolgt, wobei die in den Noten ausgewiesenen Stunden keiner näheren Prüfung unterzogen worden seien, soweit sie im Rahmen der angeführten Toleranz gelegen wären. Insoweit erweist sich die Sachlage zwischen den Verfahrensparteien als unstrittig.

Von Seiten des steuerlichen Vertreters wird in der Eingabe vom 08.11.2014 (Pkt. 5: Honorargestaltung zwischen Bf und Herrn Ing. T.G als Zielschuldverhältnis) diesbezüglich ua. wiederholt ergänzend darauf verwiesen, dass bereits bei der Vergabe von Aufträgen

an Ing.X. eine gemeinsame Einschätzung des voraussichtlichen Zeitaufwandes für ein Projekt abgestimmt und sodann das Honorar als "Pauschalhonorar" in Entsprechung des Zeitaufwandes und des Stunden(honorar)satzes festgelegt worden sei.

Nach den Inhalten des GPLA-Prüfungsaktes (Seiten 84 - 86) stellen sich die tatsächlich erfolgten monatlichen Honorar(abrechnungs)zahlungen zwischen dem Bf und dem Auftragnehmer Ing.X. innerhalb des zu beurteilenden Streitzeitraumes, wie folgt, dar:

Monate:	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Kj. 2005:		4.320	1.980	1.800	3.240			1.500	1.900	3.120	2.800	2.980
Kj. 2006:	800	800		4.500	4.230	3.937,50	4.500	4.781,25				
Kj. 2007:			2.040	2.304			1.296	1.152				

Der gegenständliche Honorarabrechnungsmodus, wonach der im Vorhinein vereinbarte "Werklohn" nach "vollendetem Werk (= erbrachte tatsächliche Dienstleistung)" an den Auftragnehmer zu entrichten war, deckt sich somit mit den Ausführungen des Bf. Aus diesem Grunde kann die vorliegend zu beurteilende Abrechnungsmodalität, wonach die monatlich erfolgte Honorarnotenlegung von Seiten des Auftragnehmers dabei auf Basis der stundenmäßig erbrachten Leistungserbringung - je Projektauftrag - erfolgte, als wirtschaftlich gestaltungsüblich der eines Werkvertrages gewertet werden. Des Weiteren bestätigen die oben angeführten monatlichen Leistungsabrechnungsbeträge der Höhe nach - unter Beachtung des jeweils vertraglich vereinbarten Zeitrahmens (zB. Wochen oder Monate) je Projekt - das glaubwürdige Vorbringen des Bf, wonach das Einvernehmen über "die Entgelthöhe je Projektauftrag" zwischen dem Bf und dem Auftragnehmer jeweils bereits im Vorhinein vertraglich als "Pauschalhonorar" fixiert worden war. Im Übrigen gilt auch im täglichen Wirtschaftsleben eine Werklohnabrechnung unter Ansatz eines Stundensatzes - und wie im Beschwerdefall abgewickelt - keineswegs als unüblich.

4.3.5. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes wird in der Frage einer "Verschwiegenheitspflicht" nicht ein wesentlicher Faktor zur Bestimmung eines Dienstverhältnisses erblickt. Auch wenn die "Verschwiegenheitspflicht" in der vereinbarten Form nicht für das Vorliegen einer selbständigen Betätigung sprechen mag, so gilt anzumerken, dass es durchaus auch zwischen "Werkbestellern" und "Werkunternehmern" üblich ist, sogenannte "Verschwiegenheitsklauseln" in Verträgen aufzunehmen.

4.4. Der Legaldefinition des § 47 Abs 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen, Bedacht zu nehmen (zB VwGH 20.12.2000, 99/13/0223; VwGH 24.09.2003,

2000/13/0182; VwGH 22.03.2010, 2009/15/0200; VwGH 24.11.2011, 2008/15/0180 und VwGH 21.11.2013, 2012/15/0025).

4.4.1. Unter diesen von der Rechtsprechung kennzeichnenden Gesichtspunkten ist im vorliegenden Beschwerdefall das Gesamtbild der Tätigkeit (Leistungserbringung) des Herrn Ing.X. darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen.

#### 4.5. Weisungsgebundenheit:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 im Allgemeinen bezüglich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichten müssen, ohne dadurch allerdings seine Selbständigkeit zu verlieren.

Das solcherart mit einem Werkvertrag verknüpfte sachliche Weisungsrecht (siehe getätigte Ausführungen zu Pkt. 4.3.2) 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 (zB VwGH 21.12.1993, 90/14/0103; VwGH 28.3.2000, 96/14/0070; VwGH 28.10.2010, 2007/15/0177; VwGH 24.11.2011, 2008/15/0180).

4.5.1. In der Berufungsvorentscheidung vom 15.02.2011 trifft das Finanzamt zur Frage der "Weisungsgebundenheit" die Sachverhaltsfeststellung, dass im Beschwerdefall nicht von einer völligen Weisungsungebundenheit ausgegangen werden könne, zumal im 1. Vertragspunkt der zu beurteilenden Verträge vereinbart worden sei, dass der (freie) Dienstnehmer den Weisungen des Dienstgebers nur insoweit unterliege, wie sie zur Erfüllung der vereinbarten Tätigkeiten unerlässlich seien.

Entgegen dieser getoffenen Sachverhaltsfeststellung des Finanzamtes lässt sich aus den aktenkundigen Erhebungsschritten sowie Sachverhaltsdarstellungen von Seiten des Bf, welche bereits im Zuge des Prüfungsverfahrens festgehaltenen wurden (siehe Aktenvermerk der GPLA-Prüferin vom 24.04.2009, sowie aus der dazu abgegebenen Replik des Bf. vom 04.05.2009), für das Bundesfinanzgericht klar erkennen, dass aus den zwei vertraglich angeführten "Weisungsanordnungen des Auftraggebers" weder eine über die rein "sachliche (1. Vertragspunkt) Anweisung" noch eine über die rein "termingebundene (5. Vertragspunkt) Weisungsgebundenheit" hinausgehende "persönliche Unterordnung des Auftragnehmers unter den Willen des Bf" nicht vorgelegen war.

Zu Recht wurde von der steuerlichen Vertretung diesbezüglich vorgebracht, dass die Aufnahme dieser zwei in Rede stehenden Weisungsvereinbarungen auch in Werkverträgen durchaus üblich sei. Auch vermochte der steuerliche Vertreter im Rahmen des Beschwerdeverfahrens (siehe FAX-Eingabe vom 08.11.2014) sowohl anhand

detaillierter Beschreibung des selbständig erbrachten Tätigkeitsbereiches - entweder mit fachspezifischer Projektbegleitung eines Statikers oder aber unter Einhaltung der meist werkspezifischen Vorgaben - als auch unter ausführlicher Schilderung der Art und Weise der tatsächlich erfolgten Modalitäten der Leistungserbringung - auch in Anbetracht der Nutzung einer zur Verfügung gestellten Software zur Erfüllung der Aufträge - durch den Auftragnehmer gegenüber dem Bf plausibel aufzuzeigen, dass im Beschwerdefall ein bloß sachliches, auf die Erbringung der vereinbarten, termingebundenen Werkleistung bezogenes Weisungsrecht bestanden hat.

Weisungen des Bf, welche die persönliche Gestaltungsfreiheit bzw. Unabhängigkeit des Auftragnehmers bei Erbringung seiner eigenverantwortlichen Arbeitsleistungen weitgehend eingeschränkt hätten, sind den Sachverhaltsdarstellungen der GPLA-Prüfung nicht zu entnehmen.

4.5.2. Auf Grund der vorstehend dargelegten Beweiswürdigung wird vom Bundesfinanzgericht im vorliegenden Beschwerdefall das Fehlen der - ein echtes Dienstverhältnis ausmachenden - persönlichen Weisungsbindung des Auftragnehmers festgestellt.

4.6. Eingliederung in den geschäftlichen Organismus:

Eine Eingliederung in den organisatorischen Geschäftsbetrieb zeigt sich u.a. in der Vorgabe des Arbeitsortes und die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers. Eine Eingliederung beinhaltet die Unterwerfung unter die betrieblichen Ordnungsvorschriften, wie beispielsweise die Regelung der Arbeitszeit, der Arbeitspause, Überwachung der Arbeit durch Aufsichtspersonen und eine disziplinäre Verantwortlichkeit. Zu berücksichtigen sind das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit und die Verpflichtung zur Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden. Eine faktische Bindung an die Arbeitszeit in einem Betrieb genügt (vgl. VwGH 23.09.1981, 2505/79). Die Planung und Vorbereitung der Tätigkeit übernimmt der Arbeitgeber.

Eine Eingliederung liegt nicht vor, wenn die Art der Leistungserbringung nur gewissen Bindungen an die Dienstzeit des Auftraggebers unterliegt, um etwa eine Abstimmung einzelner Projektphasen im Rahmen eines Gesamtprojektes zu ermöglichen. Auch Werkverträge enthalten ihrer Natur nach eine bestimmte Leistungszeit und einen bestimmten Leistungsort (vgl. VwGH 02.06.1982, 81/13/0190).

4.6.1. Die GPLA-Prüferin benennt im Außenprüfungsbericht vom 09.06.2009 unter dem Punkt "Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers" nachfolgend festgestellte Tatbestandsmerkmale:

- Herr Ing.X. habe seine Arbeitszeit völlig frei und selbständig wählen können.
- Er sei an die Einhaltung der jeweils festgelegten Fertigstellungstermine gebunden gewesen.
- Bei Vorliegen dringlicher betrieblicher Erfordernisse (zB Planungsrückstand am bearbeiteten Projekt) habe der Dienstgeber in Ausnahmefällen Weisungen bezüglich des Umfangs der Arbeitszeit erlassen können.

- Herr Ing.X. habe die Leistungen vorwiegend (90 - 95 %) in seinen Räumlichkeiten erbracht. Es seien in den Räumen des Unternehmens (DI.Z.) lediglich Besprechungen abgehalten worden.
- Die Hardware, ebenso wie MS-Office, e-Mail und Internet sowie die gesamte Arbeitsplatzeinrichtung seien im Eigentum des Herrn Ing.X. gestanden.
- Die kostspielige Software (CAD, Wert ca. Euro 12.000,00) - ein wesentliches Betriebsmittel - sei über ein Dongle vom Unternehmer (DI.Z.) zur Verfügung gestellt worden. Im Betrieb seien zwei solcher Dongle vorhanden. Im Prüfungszeitraum seien zwischen 5 und 6 Dienstnehmer beschäftigt gewesen. Bei dem "wesentlichen Betriebsmittel" handle es sich um ein Sachmittel, welches der Auftragnehmer zur Erfüllung seiner Verpflichtung aus dem Dienstvertrag benötigt habe. (Anmerkung BFG: diese gedongelte Softwareverwendung beurteilte die GPLA-Prüferin offensichtlich als "EDV-Vernetzung").

4.6.2. In Entsprechung dieser oben angeführten Indizien traf die GPLA-Prüferin im Bericht die zusammenfassende Schlussfolgerung, dass Herr Ing.X. in den Betrieb des Bf organisatorisch eingegliedert gewesen sei.

4.6.3. Der steuerliche Vertreter des Bf. wendet gegen diese Feststellung unter Punkt D der Berufungsschrift vom 08.70.2009 im Wesentlichen ein, dass der freie Dienstnehmer Ing.X. keinerlei Vorgaben von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber unterworfen gewesen sei. Der freie Dienstnehmer sei also nicht verpflichtet gewesen eine bestimmte Anzahl von Arbeitsstunden zu vorgegebenen Zeiten zu leisten. Die Arbeiten seien vielmehr ausschließlich in den Räumlichkeiten des freien Dienstnehmers eigenständig ausgeführt worden. Dem Umstand, dass der Auftraggeber die gedongelte, spezifische Software dem freien Dienstnehmer zum Teil zur Verfügung stellte, könne keinesfalls die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Auftraggebers bewirken, weil eine derartige Vorgangsweise auch zwischen externen Kooperationspartnern durchaus üblich sei. Bei freien Berufen mit hoher fachlicher Qualifikation und hoher IT-Technologie müsse bei der Zusammenarbeit mit externen Dienstleistern auch das Vorliegen entsprechender IT-Schnittstellen und IT-Kompatibilitäten für eine wirtschaftliche und kostengünstige Vertragsabwicklung gegeben sein. Es sei daher naheliegend, dass die zu verwendende bzw. erforderliche IT-Software mit dem nachgelagerten Dienstleistungspartner abgestimmt werde (entweder durch Vorgabe der IT-Struktur oder durch Überlassung der IT-Software). Ob der freie Dienstnehmer die IT-Software vom Softwarehaus im Rahmen eines Leasingvertrages nutze oder vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt bekomme, stelle kein entscheidendes Kriterium für die Beurteilung der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Auftraggebers dar.

In der Stellungnahme vom 08.11.2014 - um unnötige Wiederholungen zu vermeiden wird diesbezüglich auf den Schriftsatzwortlaut nach Punkt VII (Verfahren vor dem BFG) verwiesen - legte der steuerliche Vertreter unter Punkt 1 (Ort der Ausübung der selbständigen Tätigkeit), unter Punkt 2 (Zugang zum Datenserver des Arbeitgebers) sowie unter Punkt 3 (Ausgestaltung der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit) nach Ansicht

des Bundesfinanzgerichtes jene elementaren Fakten zutreffend dar, die klar gegen eine "funktionelle organisatorische Eingliederung" des Ing.X. in den Betrieb des Bf sprechen.

4.6.7. In der Berufungsvorentscheidung vom 15.02.2011 legte das Finanzamt schlussfolgernd zur getroffenen Feststellung einer bestehenden Eingliederung des Herrn Ing.X. in den geschäftlichen Organismus des Bf Folgendes - ua auch sachverhaltsbestimmend - dar:

- Im vorliegenden Fall stehe zweifelsfrei fest, dass der Dienstnehmer auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus gebildet habe und dieser die Tätigkeit im Interesse des Organismus des Bf habe ausüben müssen.
- Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben des Beschäftigten spreche für dessen Eingliederung.
- Dem Umstand, dass der Arbeitnehmer seine Arbeitszeiten weitgehend frei habe wählen können, komme keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu.
- Ebenso sei für die Gesamtbeurteilung im Gegenstandsfalle nicht von Bedeutung, ob dem Beschäftigten ein (Anmerkung: *gemeint wohl kein*) Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt worden sei. So stehe auch ein Teilarbeiter in einem Dienstverhältnis, der unter Nutzung elektronischer Hilfsmittel an einem selbst gewählten Arbeitsort tätig werde, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Beschäftigung (Weisungsgebundenheit, Verpflichtung zur persönlichen Arbeitsleistung, kein Unternehmerrisiko) die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Auftraggebers in einer anderen Form (z.B. EDV-Vernetzung) bestehে.

4.6.8. Für die Sachverhaltsannahme des Finanzamtes, dass der Auftragnehmer Herr Ing.X. in der unternehmerischen Struktur des Bf auf Dauer eine Tätigkeit mit den Merkmalen eines rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Aufgabenbereiches wahrzunehmen hatte, bietet die Sach- und Aktenlage zur vorliegende Beschwerdesache keinerlei Anhaltspunkte.

Bereits aus den abgeschlossenen Vertragsvereinbarungen geht klar hervor, dass das ausschließliche Tätigkeitsgebiet des Auftragnehmers die Erbringung von Stahlbau-Konstruktionsarbeiten für bestimmte termingebundene Projekte umfasste. Der Auftragnehmer schuldete daher dem Bf nicht auf Dauer seine Arbeitskraft, sondern vielmehr eine im Vertrag konkretisierte Leistungsverpflichtung (= Zielschuldverhältnis). Wie bereits vorstehend unter Punkt 4.3. dargelegt wurde ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes sowohl die Leistungsverpflichtung (tatsächliche Tätigkeit) als auch der tatsächlich erbrachte projektbezogene Arbeitserfolg des Ing.X. im gesamten Streitzeitraum nicht von einer "andauernden bzw. kontinuierlichen Arbeitsleistung" gegenüber dem Bf gekennzeichnet gewesen.

Des Weiteren gilt auch die Sachverhaltsannahme des Finanzamtes als widerlegt zu werten, dass zwischen den Vertragsparteien im Streitzeitraum eine "EDV-Vernetzung" bestand. Diesbezüglich vermochte der steuerliche Vertreter im Rahmen des Beschwerdeverfahrens mittels ergänzendem Sachverhaltsvorbringen laut Eingabe vom 08.11.2014 unter Punkt 2 (Zugang zum Datenserver des Arbeitgebers) und unter

Vorlage von zweckdienlichen Unterlagen (ua. Rechnung über einen erfolgten PC-Ankauf am 15.04.2005 durch den Auftragnehmer) den glaubhaften Beweis dafür zu erbringen, dass sein Auftragnehmer seit seiner Abmeldung als echter Dienstnehmer seit 23.12.2004 keinen Zugriff zum Unternehmerserver des Bf mehr hatte.

Dem Einwand des steuerlichen Vertreters des Bf, dass in der Zurverfügungstellung einer IT-Software zur Auftragserfüllung durch den Auftraggeber kein entscheidendes Kriterium für die Beurteilung der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Auftraggebers beizumessen wäre kommt Berechtigung zu. Dies deshalb, da in der "kostenlosen" Zurverfügungstellung der IT-Software durch den Auftraggeber durchaus auch ein "(verstecktes) Honorargestaltungsmerkmal (zB. durch Mitabdeckung über den Stundensatz)" erblickt werden könnte, welches es dem selbständigen Auftragnehmer erlaubt, mit Gewinnerzielungsabsicht wirtschaften zu können.

Aber auch unter Beachtung der laut Eingabe vom 08.11.2014 des Weiteren getätigten Erläuterungen des steuerlichen Vertreters zur "Ausgestaltung der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit" laut Punkt 3 sowie den Ausführungen zur "Beschreibung der Betriebsstruktur und der Ablauf der spezifischen Geschäftstätigkeit" laut Punkt 4, zeigt sich zur Fragenbeurteilung der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus im Sinne einer persönlichen Abhängigkeit zum Bf klar das Indizienbild, dass der Auftragnehmer mangels Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort sowie EDV-Vernetzung sowie auch nach der tatsächlich erfolgten Art der Auftragsabwicklung bzw -erfüllung (Tätigkeit) nicht unmittelbar in die betrieblichen (organisatorischen) Abläufe des Auftraggebers eingebunden gewesen war.

4.6.9. Auf Basis der vorgenannten Sachverhaltsfeststellungen und dargelegten Beweiswürdigung kommt das Bundesfinanzgericht zum Ergebnis, dass der Auftragnehmer im Rahmen seiner Tätigkeit bzw Erfüllung seiner Leistungsverpflichtung im Streitzeitraum nicht in den betrieblichen Organismus des Bf eingegliedert gewesen war.

##### 5. Unternehmerwagnis:

Auch wenn in der Beschwerdesache - wie vorstehend unter Punkt 4 ausgeführt - nach getroffener Feststellung des Bundesfinanzgerichtes bezüglich des Fehlens der Weisungsgebundenheit sowie des Nichtvorliegens einer organisatorischen Eingliederung einem weiteren Abgrenzungsmerkmal wie dem des Vorliegens eines Unternehmerrisikos keine entscheidende Bedeutung mehr beizumessen wäre, gilt es abschließend auch auf die diesbezüglichen konträren Vorbringen der Beschwerdeparteien einzugehen und diese zu würdigen.

5.1. Im GPLA-Bericht vom 09.06.2009 traf die Prüferin die Schlussfolgerung, dass die streitgegenständlich erfolgte Honorarabrechnung auf Stundenbasis (= nach geleisteten Arbeitsstunden) gegen ein "einnahmenseitiges Unternehmerwagnis" des Auftragnehmers sprechen würde.

In der Berufungsvorentscheidung vom 15.02.2011 führte das Finanzamt zum Nichtvorliegen eines "Unternehmerrisikos" ergänzend aus, dass der Auftragnehmer zufolge der Zurverfügungstellung einer CAD-Software (Wert ca. Euro 12.000,00) durch

den Bf auch nicht mit dem Indiz eines "ausgabenseitigen Unternehmerrisikos" belastet gewesen sei.

5.2. In der Berufungsschrift vom 8.7.2009 wendet der steuerliche Vertreter ein, dass auch bei einem Einpersonenunternehmen (ohne Mitarbeiter) auch bei einem kalkulierten Stundensatz ein wirtschaftliches Unternehmerrisiko bestehe. Dadurch, dass von Seiten des Bf alle Aufträge nur projektbezogen vergeben worden seien, habe den Auftragnehmer das volle Auftragsrisiko getroffen. Der Erfolg der Tätigkeit des Auftragnehmers sei daher als zur Gänze von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängig gewesen. In der Eingabe vom 08.11.2014, wies der steuerliche Vertreter des Bf sachverhaltsgänzend unter Punkt 5. und 6. im Wesentlichen darauf hin, dass nach der vereinbarten Honorargestaltung bei Vergabe der Aufträge bereits im Vorhinein ein "Pauschalhonorar" unter Zugrundelegung eines Projektzeitaufwandes und Stundensatzes festgelegt worden sei. Dadurch seien tatsächliche Arbeitszeitüberschreitungen des Auftragnehmers zum Unternehmerrisiko des freien Dienstnehmers geworden. Ebenso hätten Arbeitszeitunterschreitungen zu Gewinnchancen des Auftragnehmers geführt. Des Weiteren wurde eingewandt, dass das gelebte Vertretungsrecht faktisch so geregelt gewesen sei, dass der Auftragnehmer ein teilweises, wenn nicht sogar volles Vertretungsrecht, dieses jedoch ausgestattet mit dem Risiko der vollen Haftung (Gewährleistung bei Qualitätsmängeln - Schadenersatz bei Terminverzug usw.), zu tragen hatte. Im gegenständlichen Zeitraum sei allerdings eine Weitergabe an Subunternehmer durch den Auftragnehmer nicht erforderlich gewesen, weil er alle Aufträge selbst abwickeln konnte und auch nie an der persönlichen Leistungserbringung verhindert gewesen sei.

5.3. Der Verwaltungsgerichtshofes hat im Erkenntnis vom 20.12.2000, 99/13/0223 unter Verweis auf seine Vorjudikatur ausgesprochen, dass ein Unternehmerwagnis dann gegeben ist, wenn der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- wie auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen, und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst gestalten kann. Die Möglichkeit, die Einnahmen- und die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen, wird dabei nicht schon dadurch beseitigt, dass der Leistungserbringer nach einem bestimmten Tarif oder einem bestimmten Stundensatz honoriert wird, wie dies bei vielen Freiberuflern, aber auch bei Gewerbetreibenden der Fall ist. Das Unternehmerrisiko kommt nämlich auch darin zum Ausdruck, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und solcherart den Umfang seines Tätigwerdens bzw dessen wirtschaftlichen Erfolg selbst zu bestimmen.

Unstrittig ist, dass der Auftragnehmer die Möglichkeit hatte, die von Seiten des Bf angebotenen Projektaufträge anzunehmen oder diese abzulehnen. Im Aktenvermerk der GPLA-Prüferin vom 27.04.2009 ist diesbezüglich unter dem Punkt "Ablehnungsrecht" festgehalten, dass der Auftragnehmer vom Ablehnungsrecht der Auftragsübernahme in der Praxis auch Gebrauch gemacht habe.

Evident ist die Tatsache, dass nach den im Streitzeitraum abgeschlossenen Vertragsvereinbarungen die Vertragsparteien einvernehmlich die (maximal) zu verrechnenden Arbeitszeiteinheiten je Projekt unter Ansatz eines Stundensatzes im Vorhinein festgelegt haben, und diese Absprache, wie der steuerliche Vertreter des Bf zutreffend einwendet, als Vorausfestlegung eines "Pauschalhonorars" zu werten sei.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kann im Lichte des gelebten "Auftragsablehnungsrechtes" sowie dem Tatumstand, dass bei Auftragsannahme ein "im Voraus festgelegtes Pauschalhonorar" für eine termingebundene Leistungserfüllung für ein konkret benanntes (abgrenzbares) Einzelprojekt vereinbart worden sei, und wobei der tatsächlich getätigte Zeitaufwand des Auftragnehmers zur Projekterfüllung, wie der steuerliche Vertreter wiederholt eingewendet hat, für die (zwar) nach Stundensätzen abgerechnete bzw gelegte Honorarnote je Projektauftrag nicht weiter von Belang gewesen sei, sehr wohl ein gewichtiges Indiz für das Vorliegen eines Unternehmerrisikos beim Auftragnehmer erblickt werden. Dies auch deshalb, da nach dem glaubhaften Vorbringen des Bf die Leistungserbringung sowie die Erzielung von Einnahmen daraus gegenständlich vielmehr vom eigenen Fleiß, Geschick und den persönlichen fachlichen Fähigkeiten des Auftragnehmers abhängig gewesen sei.

Die im Beschwerdefall tatsächlich erfolgte Leistungsabrechnung zeigt überdies auf, dass der Auftragnehmer nur ausschließlich dann einen Werklohn vom Bf erhalten hat, wenn er die vertraglich übernommene Projektleistung termingerecht erfüllt hatte. Die diesbezüglich erfolgten monatlichen Werklohnabrechnungen (siehe Ausführungen unter Punkt 4.3.4), sowie die sich daraus klar ergebenden Einnahmenschwankungen, unter Beachtung der selbstverantwortlichen Auftragsübernahme und selbstbestimmten Leistungserfüllung (ohne Vorgabe von Arbeitszeit und Arbeitsort) durch den Auftragnehmer, je Projektauftrag, sprechen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes für ein "einnahmenseitiges" Unternehmerrisiko.

5.4. Bezuglich der Fragenbeurteilung des Vorliegens eines "ausgabenseitigen" Unternehmerrisikos hat das Finanzamt allerdings den Sachverhaltsumstand außer Acht gelassen, dass der Auftragnehmer im Falle einer persönlichen Leistungsverhinderung (zB. Krankheit) für die Vertretung durch einen fachlich qualifizierten Leistungserbringer unter eigener Kostentragung selbst hätte sorgen müssen (siehe dazu auch die Ausführungen des BFG unter Punkt 4.3.3.).

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes kommt das Bundesfinanzgerichtes bei einer Gesamtbetrachtung der ausgabenseitig zu wertenden Merkmale der vorliegenden Auftragsgestaltung zur Schlussfolgerung, dass der Auftragnehmer des Bf sehr wohl auch ein "ausgabenseitiges" Unternehmerwagnis zu tragen hatte. Für diese getroffene Schlussfolgerung ist es nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes gänzlich unerheblich, dass im Streitzeitraum bzw. des zu beurteilenden Vertragsgeschehens eine tatsächliche Vertretung nicht schlagend geworden ist.

6. Das Gesamtbild des vom Bundesfinanzgericht festgestellten Sachverhaltes ergibt in freier Beweiswürdigung, dass die tatsächlich erbrachte Tätigkeit des Auftragnehmers nach

der dargelegten Art und Auftragsabwicklung nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses nach § 47 Abs 2 EStG 1988 erfolgt ist. Die gegenständlich vom Bf an den Auftragsnehmer ausbezahlte Honorarvergütung ist demnach nicht als Arbeitslohn iSd § 25 Abs 1 Z 1 lit a und b EStG 1988 zu qualifizieren.

Daraus folgt, dass der im Streitzeitraum vom Bf an den selbständig tätig gewesenen Auftragnehmer ausbezahlte Werklohn (Kj. 2005: Euro 23.640,00; Kj. 2006: Euro 23.548,70; Kj. 2007: Euro 6.792,00) nicht der Beitragsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (§ 41 FLAG 1967) unterliegt.

7. Verfahrensgegenständlich gilt anzumerken, dass die im Berufungsverfahren eingewandte zu Unrecht vorgenommene DZ-Vorschreibung zufolge Stattgabe mittels Berufungsvorentscheidung vom 15.02.2011 nicht mehr Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens war.

8. Aus den dargestellten Erwägungen war der Beschwerde im Spruchumfang Folge zu geben.

### **Unzulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Die vorliegende Entscheidung des Gerichtes beruht im Wesentlichen auf der Gewichtung und Würdigung des Gesamtbildes der tatsächlichen Verhältnisse im konkreten Fall und stellt somit eine Einzelfallbetrachtung dar, weshalb nicht vom Vorliegen einer Rechtsfrage von erheblicher Bedeutung gesprochen werden kann. Die Frage der steuerrechtlichen Qualifizierung von Einkünften war unter Berücksichtigung der getroffenen Sachverhaltsfeststellungen des Einzelfalles im Wege der freien Beweiswürdigung sowie unter Beachtung der von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dazu entwickelten Judikaturlinie (siehe Zitierungen im Erkenntnis) zu lösen. Eine ordentliche Revision ist daher unzulässig, weil keine über die Bedeutung des Einzelfalles hinausgehenden Rechtsfragen zu klären waren.

Klagenfurt am Wörthersee, am 28. August 2015