



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 18. Februar 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes B R Schärding, vertreten durch FA, vom 29. Jänner 2011 betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommensteuer 2009

| | 2009 |
|-----------------------------------|--------------|
| Gesamtbetrag der Einkünfte | 23.350,12 € |
| Einkommen | 23.290,12 € |
| Einkommensteuer | 4.515,02 € |
| Anrechenbare Lohnsteuer | - 1.393,98 € |

Die getroffene Feststellung ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Laut **Versicherungsdatenauszug** der österreichischen Sozialversicherung vom 1. Juni 2010 war die Berufungswerberin wie folgt gemeldet:

- < 1.1.2005 bis 30.6.2006: Waisenpensionsbezug
- < 1.6.2006 bis 30.9.2007: PflVers. freier DV ÖÖ. Rundschau Redaktions GmbH
- < 1.10.2007 bis 31.7.2008: Pfl.Vers. freier DV ÖÖ. Rundschau GmbH
- < 6.10.2008 bis 6.5.2009: Angestellte Stadt Salzburg
- < 21.12.2009 bis laufend: geringfügig besch. Print Wochenzeitung Verlag GmbH

Laut **Zentralem Melderegister** war die Berufungswerberin seit Geburt in R als Hauptwohnsitz gemeldet und seit 19. Oktober 1999 weiters ein Nebenwohnsitz in Salzburg.

In einem **Ersuchen um Auskunft** seitens des zuständigen Finanzamtes vom **19. Mai 2009** betreffende die Jahre 2006 bis 2008 wurde die Berufungswerberin ersucht, Angaben zu ihren Tätigkeiten nachzureichen.

Mangels Beantwortung dieses Ersuchens wurden die übermittelten Einnahmen (§ 109a EStG) als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit beurteilt. Als Betriebsausgaben wurde das 12%ige Betriebsausgabenpauschale berücksichtigt.

Mit Eingabe vom **15. Juni 2010** wurde **Berufung** gegen die Einkommensteuerbescheide 2006, 2007 und 2008 eingereicht.

Die Berufungswerberin hätte Einkünfte aus selbständiger Arbeit (als freie Dienstnehmerin) bezogen und daher seien die Fahrten zwischen Wohnort und Betriebsstätte als Betriebsausgaben anzuerkennen. Zur Nachreichung der Betriebsausgaben werde um Fristverlängerung bis zur Veranlagung der Einkommensteuer 2009 ersucht.

In der **Einkommensteuererklärung 2009** werde eine Vergleichszahlung zwischen dem ehemaligen Arbeitgeber (ÖÖ. Rundschau) und der Berufungswerberin als Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit angesetzt, weil diese Vergleichszahlung in Höhe von netto 25.906,13 € aufgrund einer Klage, die auf die Feststellung eines Dienstverhältnisses gelaute hätte, bezahlt worden sei. Daher werde die Begünstigung des § 67 Abs. 8 EStG für die 2009 zugeflossenen Vergleichsbeträge geltend gemacht.

Für den Fall, dass das Finanzamt die Rechtsansicht hinsichtlich 2009 akzeptieren würde, werde die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2006, 2007 und 2008 zurückgezogen, weil unterstellt werde, dass für den ganzen Zeitraum ein Dienstverhältnis vorliege.

Als Beilagen wurden dieser Berufung folgende Informationen beigelegt:

< **Schreiben der AK OÖ.** an die OÖ. Rundschau vom 11. August 2008 (AK-Rechtsschutz):

„Wir haben die Rechtsvertretung von Frau Berufungswerberin übernommen.

Unser Mitglied hat uns zu nachstehendem Sachverhalt um Intervention ersucht:

Frau Berufungswerberin war bei Ihnen von 1.6.2006 bis 31.7.2008 als Journalistin beschäftigt.

Das Arbeitsverhältnis endete durch Arbeitgeber-Kündigung (das diesbezügliche Schreiben vom 30.6.2008 liegt uns vor).

Aufgrund des Rahmenvertrages vom 31.5.2006 wurde Frau Berufungswerberin als sogenannte „freie Dienstnehmerin“ auf Werkvertragsbasis angestellt und auch entlohnt.

Vor diesem Hintergrund teilen wir Ihnen folgendes mit:

Wenn es um die Frage geht, ob ein Arbeitsverhältnis oder ein freier Dienstvertrag bzw.

Werkvertrag vorliegt, kommt es nicht auf die Bezeichnung des Vertrages und auf die Vertragsgestaltung, sondern auf die praktische Handhabung des Vertragsverhältnisses an.

Nach dem uns geschilderten Sachverhalt war Frau Berufungswerberin weder eine freie Dienstnehmerin noch eine Dienstnehmerin auf Werkvertragsbasis, sondern eine Angestellte gemäß Angestelltengesetz.

Das Hauptunterscheidungsmerkmal zum Arbeitsvertrag ist das Fehlen der "persönlichen Abhängigkeit" gegenüber den Arbeitgeberinnen, was insbesondere darin zum Ausdruck kommt, dass freie Dienstnehmerinnen bzw. Dienstnehmerinnen auf Werkvertragsbasis die Möglichkeit haben, den Ablauf der Arbeit selbst zu regeln.

1. Frau Berufungswerberin war beispielsweise (entgegen Punkt III des Rahmenvertrages) sehr wohl an fixe Dienstzeiten gebunden, hatte ein eigenes Büro mit fixen Bürozeiten, eine eigene Firmen E-Mail-Adresse und eine eigene Telefondurchwahl.

2. Frau Berufungswerberin wurden unter anderem (entgegen Punkt V des Rahmenvertrages) sehr wohl Betriebsmittel wie Computer zur Verfügung gestellt. Die geschriebenen Artikel mussten auf dem Firmenzentralserver geladen werden, was nur von einem Firmen-PC aus möglich war.

3. Im Kalenderjahr 2007 war Frau Berufungswerberin u.a. 22 Wochen als Urlaubsvertretung für Angestellte der Rundschau tätig ... etc..

Zu beachten ist, dass selbst dann ein Arbeitsverhältnis vorliegen kann, wenn nicht alle Bestimmungsmerkmale der persönlichen Abhängigkeit vorliegen (Vorgabe von Arbeitszeit und Arbeitsort, Weisungsgebundenheit, ...).

Entscheidend ist vielmehr, ob bei einer Gesamtbetrachtung nach der Methodik des beweglichen Systems die Merkmale der persönlichen Abhängigkeit ihrem Gewicht und ihrer Bedeutung nach überwiegen (OGH 13.11.2003, 8 Oba 86/03k).

Dies ist in gegenständlicher Angelegenheit der Fall - es ist von einem Arbeitsvertrag auszugehen.

Aus diesen Gründen sind aus dem Arbeitsverhältnis noch folgende Ansprüche offen.

- 1. Kündigungsentschädigung von 1.8.2008 bis 30.9.2008*
- 2. Sonderzahlungen 2006, 2007, 2008*
- 3. Urlaubersatzleistung von 1.6.2006 bis 30.9.2008*
- 4. Aufrollung der Gehälter von 1.6.2006 bis 30.9.2008 gemäß dem Tarifvertrag des Kollektivvertrages für Wochenzeitungen.*
- 5. berichtigte An- und Abmeldung bei der OÖ. Gebietskrankenkasse*
- 6. Abführung der Beiträge zur gesetzlichen Mitarbeitervorsorge von 1.7.2006 bis 30.9.2008*
- 7. Lohnabrechnungen, Arbeitsbescheinigung, Dienstzeugnis*
- 8. Sonstiges*

Wir ersuchen Sie, diese Ansprüche abzurechnen, den sich ergebenden Nettobetrag samt den gesetzlichen Verzugszinsen auf unser Konto bei der BAWAG zu überweisen und uns die entsprechenden Abrechnungsunterlagen zu übermitteln."

< **Schreiben OÖ. Rundschau** vom 30. April 2009:

Endabrechnung wie mit dem Vertreter vereinbart.

25.906,13 (netto, Vergleich von 25.000,00 brutto+ 5.000,00 Zinsenpauschale)

3.267,76 (Kostenbeitrag)

25.173,89 (SUMME)

In der beigelegten Lohnverrechnung wurden Pauschalhonorare Werkvertrag sowie MA-Vorsorge Beiträge aufgelistet.

Für den Zeitraum 1.6.2006 bis 31.7.2008 sei die Berufungswerberin als freie Dienstnehmerin (SV-Gruppe DM1r) abgerechnet worden.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2009 vom 8. Juli 2010** wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2009 festgesetzt. Dabei wurden Einkünfte von der Stadt Salzburg berücksichtigt.

Mit **Ersuchen um Ergänzung vom 22. September 2010** seitens des zuständigen Finanzamtes wurde die Berufungswerberin aufgefordert, die Unterlagen für die für 2006 bis 2008 beantragten Fahrtkosten nachzureichen.

Weiters wurde angeführt, dass die Berufungswerberin 2009 in Bezug auf die OÖ. Rundschau ebenfalls als freie Dienstnehmerin veranlagt werde und der Einkommensteuerbescheid zu berichtigen sei. Für 2009 seien allfällige Fahrtkosten etc. zu belegen.

Mit **Schreiben vom 14. Oktober 2010** ersuchte das zuständige Finanzamt das Betriebsstättenfinanzamt um Auskunft, wie die Entgelte der OÖ. Rundschau seitens des Betriebsstättenfinanzamtes beurteilt würden.

Im **Antwortschreiben vom 16. Dezember 2010** wurde hierauf bekannt gegeben, dass nach der derzeitigen Aktenlage und den hierzu zusätzlich eingeholten Informationen bzw. Unterlagen vom Vorliegen eines freien Dienstvertrages auszugehen sei. Dies würde sich sowohl aus den Meldedaten lt. Hauptverbandsabfrage sowie der Kopie der Mail von Frau L (Rundschau) und Frau F (USG=Verrechnungsstelle) ergeben. Die Vergleichszahlung sei daher nicht nach § 67 Abs. 8 lit. a EStG zu versteuern gewesen. Lt. Rücksprache mit dem SV-Prüfer sei derzeit keine Änderung in SV-rechtlicher Hinsicht (Änderung von § 4/4 ASVG auf § 4/2 ASVG) beabsichtigt. Dem Begehren der Berufungswerberin könne daher nicht zugestimmt werden.

Die nochmalige Auswertung der Vergleichszahlung werde Gegenstand bei der nächsten turnusmäßigen GPLA-Prüfung sein.

Dieses Schreiben wurde der Berufungswerberin mit **Datum 3. Jänner 2011** zur Gegenäußerung übermittelt.

Mit **Schreiben vom 14. Jänner 2011** gab die Berufungswerberin bekannt, dass die Frage des wahren wirtschaftlichen Gehaltes des Vertragsverhältnisses zwischen der Berufungswerberin und der OÖ. Rundschau das Beweisthema sei.

Faktum sei, dass von der Rechtsanwaltskanzlei ein Dienstverhältnis eingeklagt und dass daraufhin eine nicht unbeträchtliche Vergleichszahlung vom Arbeitgeber bezahlt worden sei. Dies lasse mit großer Wahrscheinlichkeit auf ein Vorliegen eines echten Dienstverhältnisses schließen, denn der Arbeitgeber hätte offensichtlich bei Abschluss des Arbeitsvertrages zu Lasten einer jungen – einen Arbeitsplatz suchenden – Dienstnehmerin Lohnkosten wie zum Beispiel Sonderzahlungen, Überstundenentlohnung sparen wollen.

Die Frage nach der Beurteilung seitens des Betriebsstättenfinanzamtes sei von diesem nicht beantwortet worden, sondern nur aufgrund der rechtlich unrichtigen (und unbestrittenen) Aktenlage widergegeben worden.

Es bleibe daher bei der Rechtsansicht, dass ein echtes Dienstverhältnis und somit eine damit begünstigt zu versteuernde Vergleichszahlung vorliege und weiters, dass die daraus resultierenden Steuern vom Wohnsitzfinanzamt vorgeschrieben werden können.

Mit **Berufungsvorentscheidungen vom 31. Jänner 2011** betreffend Einkommensteuerbescheid 2006, 2007 und 2008 wurde die Berufung vom 15. Juni 2010 als unbegründet abgewiesen, da keine Unterlagen betreffend Betriebsausgaben vorgelegt worden seien.

Mit **Bescheid vom 31. Jänner 2011** wurde der Einkommensteuerbescheid 2009 gemäß § 299 BAO aufgehoben.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2009 vom 31. Jänner 2011** wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2009 neu festgesetzt.

Nunmehr wurden neben den Bezügen der Stadt Salzburg auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 26.400,00 € berücksichtigt.

Mit Eingabe vom 18. Februar 2011 wurde **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 eingereicht.

Es werde um Begründung des Abweichens von der eingereichten Steuererklärung ersucht.

Mit **Bescheidbegründung vom 8. März 2011** wurde die fehlende Begründung nachgereicht.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung sei nach den durchgeführten Erhebungen betreffend OÖ. Rundschau Redaktion GmbH von einem feien Dienstvertrag auszugehen. Die gegenständliche Vergleichszahlung von 25.000,00 € abzüglich pauschaler Betriebsausgaben von 3.600,00 € sei als Einkünfte aus selbständiger Arbeit anzusetzen.

Mit Eingabe vom **28. Februar 2011** wurde abermals Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2006, 2007 und 2008 eingereicht (sog. **Vorlageantrag**).

Gemäß der Berufung sei die Ausarbeitung der Berufung von der Entscheidung (Dienstvertrag oder Freier Dienstvertrag) im Kalenderjahr 2009 abhängig gemacht worden.

Die Berufungswerberin sei davon ausgegangen, dass aufgrund der eindeutigen Beweise bzw. des Urteils (Vergleich) ein Dienstverhältnis vorliegen würde und daher seien keine Werbungskosten geltend gemacht worden. Da weiterhin vom Vorliegen eines echten Dienstverhältnisses ausgegangen werde, sei der Bescheid des Jahres 2009 mit Berufung angefochten worden. Die Werbungskosten würden erst nach der Entscheidung der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 ziffernmäßig ergänzt werden.

Mit **Eingabe vom 24. März 2011** wurden die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2006, 2007, 2008 und 2009 ergänzt.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 werde zurückgezogen.

2009:

Es würde eine zusammenhängende Darstellung jenes Sachverhaltes den das Finanzamt als Ergebnis der Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annehme, fehlen. Dies trotz vorgelegter Beweise wie insbesondere Klage/Gerichtsurteil.

Das Finanzamt hätte es unterlassen, den wahren wirtschaftlichen Gehalt des Dienstverhältnisses zu ermitteln und hätte nur die Aktenlage unkommentiert wiedergegeben. Somit sei der angefochtene Bescheid mit Rechtswidrigkeit belastet und es werde die Vorlage der Berufung zur 2. Instanz und vorsorglich eine mündliche Verhandlung beantragt.

Hinsichtlich des Jahres 2009 werde die Änderung entsprechend der abgegebenen

Steuererklärung (ausgehend von einem echten Dienstvertrag) beantragt.

In eventu:

Der im Kalenderjahr 2009 zugesprochene und zugeflossene Betrag hätte 25.906,13 € anstelle des im Einkommensteuerbescheides 2009 angesetzten Betrages von 26.500,00 € betragen.

2007 und 2008:

Hinsichtlich der Jahre 2007 und 2008 würden – sofern weiterhin von einem freien Dienstvertrag ausgegangen werde – folgende Kilometer und Diäten als Betriebsausgaben geltend gemacht; da von der OÖ. Rundschau kein Kostenersatz geleistet worden sei.

| Km-Gelder | | 2007 | 2008 |
|-----------------------------|-----------|-------------|-------------|
| A.-B | Km | 13.905 | 8.244 |
| andere betr. Fahrten | Km | 1.448 | 1.282 |
| | Km | 15.353 | 9.526 |
| | x 0,376 € | 5.772,73 € | 3.581,78 € |
| Tagesdiäten (Liste) | | 201,30 € | 350,70 € |

Für den Fall, dass von einem echten Dienstvertrag ausgegangen werde, würden nur die "anderen betrieblichen Fahrten" und die Tagesdiäten wie oben als Werbungskosten geltend gemacht.

2006:

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 werde zurückgezogen.

Mit **Vorlagebericht vom 15. April 2011** wurde die Berufung gegen den **Einkommensteuerbescheid 2009** dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Im **Schreiben vom 18. August 2011** übermittelte der steuerliche Vertreter nochmals oben wiedergegebenes Schreiben der Arbeiterkammer sowie folgende Anmerkungen:

„Des Weiteren übermittle ich ihnen aus dem Gerichtsakt die Stundenaufzeichnung von Frau Berufungswerberin aus denen hervorgeht, dass der tägliche Dienstanfang und das Dienstende im Wesentlichen mit üblichen Bürostunden konform geht, in diesen Zeiten hatte Frau Berufungswerberin anwesend zu sein; sie war hauptsächlich in der Sparte Sport beschäftigt und hatte daher telefonische, schriftliche und elektronische Meldungen sämtlicher (nicht nur Fußball-)Vereine des Bezirkes B entgegenzunehmen und diese Meldungen dann selbst redaktionell zu bearbeiten und druckfertig zu gestalten. Dies war ihr nur am Computer des

Dienstgebers möglich. Deswegen waren die ihr zur Verfügung gestellten Visitenkarten nur mit firmenbezogenen Telefonnummern und E-Mail-Adressen versehen.

Ende nächster Woche werde ich ihnen ein Schreiben des Rechtsanwaltes übermitteln, der ihnen den Ablauf der Verhandlung darstellen wird. In diesem Schreiben wird auch darauf Bezug genommen werden, dass viele freie Dienstverträge der KG nur aufgezwungene Scheinverträge waren und als echte Dienstverträge wie bei Frau Berufungswerberin erfolgreich eingeklagt wurden.

Weiters werde ich ihnen eine von Frau Berufungswerberin verfasste, detaillierte Beschreibung ihrer Tätigkeit bzw. ihrer Eingliederung in das Unternehmen, den gewünschten Kollektivvertrag aus dem die unterkollektivvertragliche Entlohnung herausgeht übermitteln - samt meinem Schlussplädoyer.

Schlussendlich darf ich noch festhalten, dass zum damaligen Zeitpunkt freie Dienstnehmer nicht DB, DZ und kommunalsteuerpflichtig waren und dies ein weiterer Grund war, warum der Dienstgeber die Beschäftigungsverhältnisse in die Form eines freien Dienstverhältnisses gekleidet hat."

Im Folgenden erfolgt die Wiedergabe des oben erwähnten Rechtsstreites über die Vergleichszahlungen:

< **Schreiben des Rechtsanwaltes** an den Steuerberater der Berufungswerberin vom

5. September 2011:

"Meine Kanzlei hat Frau Berufungswerberin im Verfahren 14 Cga 76/08b des Landesgerichtes R rechtsfreundlich vertreten. Gegenstand des Verfahrens war im Wesentlichen die Frage der Arbeitnehmereigenschaft. Aufgrund der Arbeitnehmereigenschaft (welche von Klagsseite vorgebracht wurde) hat sich die klagsweise geltend gemachte (und letztlich auch vergleichsweise bezahlte) Entgeltforderung ergeben.

Frau Berufungswerberin war als "freie Arbeitnehmerin" offiziell beschäftigt. Tatsächlich hat sich aber in diesem Verfahren (und auch in einem späteren Verfahren, siehe dazu unten) herausgestellt, dass es sich um ein echtes Dienstverhältnis bei Frau Berufungswerberin gehandelt hat. Die schriftlichen Vereinbarungen wurden tatsächlich in dieser Form nicht gelebt, es wurden also nicht fallweise "Werkverträge" als freie Journalisten abgeschlossen, sondern war Frau Berufungswerberin in den Arbeitsablauf und den Betrieb, der KG1 (am Standort R) integriert.

Ich habe auch andere Arbeitnehmer gegen die Rundschau vertreten, alle Klagsanprüche waren mit denen von Frau Berufungswerberin praktisch ident (wenn auch in unterschiedlicher Höhe), nämlich unterkollektivvertragliche Entlohnung, Sonderzahlungen, Urlaub, etc..

Das Verfahren von Frau Berufungswerberin war das erste Verfahren und wurde vergleichsweise erledigt. Ein weiteres Verfahren wurde durch mittlerweile rechtskräftiges

Urteil durch das Oberlandesgericht Linz (Revision nicht zugelassen) erledigt. Die Beweisergebnisse des Verfahrens Berufungswerberin gegen Rundschau wurden herangezogen und es hat sowohl das Landesgericht R als Arbeits- und Sozialgericht als auch das OLG Linz die Dienstnehmereigenschaft der Klägerin in diesem Verfahren (die völlig gleich gelagerte Arbeitsverhältnisse wie Frau Berufungswerberin hatte) rechtskräftig erledigt (14 Cga 121/09x).

Aktuell sind noch zwei Verfahren anhängig, die auf einem identen Sachverhalt beruhen. In diesen Verfahren wird die (echte) Arbeitnehmerschaft der Klägerinnen außer Streit gestellt. Inhaltlich geht es nur mehr um die Frage einer (vertraglich bei der Auflösung vereinbarten) Verfalls- und einer Verzichtserklärung.

Es handelt sich dabei um folgende Verfahren:

19 Cga 4/11f und 19 Cga 56/10a des LGR.

Zusammenfassend möchte ich darauf hinweisen, dass die gerichtlichen Beweisverfahren eindeutig ergeben haben, dass die "freien Mitarbeiter" der Rundschau, die in die Redaktionen eingegliedert waren, echte Dienstnehmer gewesen sind. Die "Rahmenverträge" wurden nicht wie vertraglich vereinbart gelebt. Das gilt sowohl für Frau Berufungswerberin als auch für die Klägerinnen in den genannten Verfahren.

Beilagen: Tonbandprotokolle"

Mit **Schreiben vom 8. September 2011** übermittelte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin die angekündigten Unterlagen.

- Schreiben des Rechtsanwaltes vom 5. September 2011
- Tonbandprotokolle der Gerichtsverhandlung

Mit **Schreiben vom 3. November 2011** übermittelte der steuerliche Vertreter nochmals seine Rechtsansicht betreffend des Vorliegens eines echten Dienstverhältnisses:

„Nach der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 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.

Seinem Wesen nach stellt das Dienstverhältnis ein Dauerschuldverhältnis dar, bei dem sich der Arbeitnehmer verpflichtet, die Arbeitsleistung grundsätzlich persönlich zu erbringen (vgl. VwGH 27.6.1989, [88/14/0112](#)).

Einen freien Dienstvertrag ist dem Steuerrecht nicht bekannt, "die Freiheit" des freien Dienstnehmers manifestiert sich in der Regel durch das Vorliegen folgender Kriterien.

- < generelles Vertretungsrecht
- < Recht, Hilfspersonen beizuziehen

- < Recht, im Einzelfall erteilte Aufträge sanktionslos ablehnen zu können*
- < freie Wahl des Arbeitsortes*
- < freie Wahl der Arbeitszeit*
- < mangelnde Kontrollunterworfenheit*

Von Relevanz ist, ob die oben genannten Freiheitsrechte auch tatsächlich "gelebt" werden oder ob sie "nur auf dem Papier" bestehen.

Es ist daher steuerrechtlich völlig bedeutungslos, ob ein Dienstvertrag nichtig oder anfechtbar ist, ob Bestimmungen oder Regelungen anders formuliert sind, es genügt, wenn die ausgeübte Tätigkeit in ihrer äußeren Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 entspricht (VwGH 23.3.1983, [82/13/0063](#)).

Die Bezeichnung des Leistungsverhältnisses in der das Verhältnis begründenden Vertragsurkunde ist von untergeordneter Bedeutung, zumal die Erfahrung lehrt, dass Vertragsurkunden einen regelmäßig vom wirtschaftlich Stärkeren vorgegebenen Text enthalten, mit dem dieser versucht, alle arbeits-, sozial- und abgabenrechtliche Verantwortung aus dem eingegangenen Leistungsverhältnis von sich ab- und auf den wirtschaftlich Schwächeren zu überwälzen. Vielmehr kommt der tatsächlichen Abwicklung des Verhältnisses zwischen den Vertragsparteien entscheidende Bedeutung zu (vgl. VwGH 27.2.2002, 2001/13/170).

Gem. LStR 2002, RZ 989 stehen Journalisten, die in den Betriebsablauf eingegliedert (Nutzung der Infrastruktur des Auftraggebers) und der Kontrolle unterworfen sind (Berichtspflicht gegenüber Auftraggeber), in einem Dienstverhältnis.

Weiters wird auf die Beispiele LStR 2002 RZ 10992 und 10993 verwiesen.

Aus einer BMF Kundmachung verlautbart im Finanz Journal 1/2008 (siehe Beilage) ist das Beispiel einer freien Mitarbeiterin einer Wochenzeitung angeführt, doch im Gegensatz zu diesem Fall hatte unsere Klientin eine im Wesentlich fixe Arbeitszeit, einen festen Arbeitsort, sie konnte nur sehr eingeschränkt bestimmen, was sie berichtet und wo sie recherchiert, und es wurden ihr auch die Fahrten vom Arbeitsort zu den einzelnen Reportageorten bezahlt.

Aus den Zeugenvernehmungen (Vollschrift des Tonbandprotokolls vom 2.2.2009) z.B. Marina H oder Josef S geht hervor, dass unsere Klientin am Arbeitsort sein musste, dass sie die Betriebsmittel (EDV) am Arbeitsort benutzen musste, dass sie um Erlaubnis fragen musste, wenn sie ihren Arbeitsplatz aus privaten Gründen verlassen wollte, dass sie keine freie Urlaubseinteilung treffen konnte, dass sie die Arbeitszeiten aufschreiben musste und dass sie mit echt angestellten Dienstnehmern in den Rechten und Pflichten gleichgestellt war.

Aus dem Tonbandprotokoll vom 23.3.2009 geht sogar die beklagte Partei davon aus, dass die Pflichtige nach Wochenstunden zu bezahlen sei („... bei den Arbeitsaufzeichnungen der Klägerin ist ... eine unter 35 Stunden liegende Woche anzunehmen ...“).

Zusammenfassend ist daher zu sagen, dass die Kriterien der unselbständigen Tätigkeit (im Sinne des § 47 Abs. 2, erster und zweiter Satz EStG) gekennzeichnet durch weitgehende Unterordnung und weitreichende Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit gegeben sind."

Mit **Schreiben vom 6. Juli 2012** übermittelte der nunmehr zuständige Referent des Unabhängigen Finanzsenates in Wahrung des Parteienghört die Zeitaufzeichnungen sowie Tätigkeiten lt. Kalender, welche die Berufungswerberin getätigt hätte. Weiters das Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 3. November 2011 zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme.

Der Referent gab diesbezüglich an, dass nach den nunmehr vorgelegten Unterlagen doch eher auf ein echtes Dienstverhältnis zu schließen sei.

Mit **E-Mail vom 23. August 2012** gab die zuständige Amtsvertreterin bekannt, dass sie mit dem Betriebsstättenfinanzamt nochmals Kontakt aufgenommen hätte. Dabei hätte sie vom zuständigen Mitarbeiter folgende Nachricht erhalten:

„Der seinerzeitige Prüfer der GKK, Herr Sc, hat mein Ersuchen offensichtlich an die Personalverrechnungsstelle im Rb (= USG - Herr W, xxx) zur Beantwortung "weitergeleitet". Diese Vorgangsweise hat mich etwas überrascht. Im Verlauf des heutigen Telefonates mit Herrn W habe ich vereinbart dass ich in den ganzen seinerzeitigen Vorgang im September 2012 Einsicht nehmen werde. Was ich vorweg bis jetzt feststellen konnte ist der Umstand, dass die Rechtsgrundlage der Pflichtversicherung nach dem ASVG nach wie vor jene einer freien Dienstnehmerin im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG ist. Es erfolgte somit weder im Rahmen der GPLA noch der SV-Nachschau eine Änderung der Qualifikation für die Zeiträume 1.6.2006 bis 30.9.2007, 1.10.2007 bis 31.7.2008, 21.12.2009 bis 17.5.2011 in sv-rechtlichem Sinne. Der SV-Prüfer ist somit nicht den Ausführungen im Klagebegehren samt Vergleich gefolgt, obwohl er zu diesem Zeitpunkt Kenntnis von dieser Sachlage hatte. Nicht einmal SV-seitig wurde von einem Dienstverhältnis nach § 4 Abs. 2 ASVG iVm § 47 Abs. 2 EStG 1988 ausgegangen. Folgt man im vorliegenden Fall dieser Rechtsansicht, dann besteht auch keine Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug. Auf Grund dieses derzeitigen Informationsstandes hat die den Bezug abrechnende Stelle (= USG) lediglich die SV, nicht aber LSt einbehalten. Es wäre lediglich eine Meldung nach § 109a EStG zu erstatten gewesen. Ich bitte Sie deshalb um kurze Info, ob Sie mit meiner beabsichtigten Vorgangsweise einverstanden sind. Ich hoffe, der UFS kann mit seiner Entscheidung noch bis dahin zuwarten."

Mit **E-Mail vom 26. September 2012** übermittelte die zuständige Amtsvertreterin folgende Stellungnahme des Betriebsstättenfinanzamtes:

„Ich konnte heute mit dem Verantwortlichen des mit der Bezugsabrechnung betrauten Unternehmens (USG - Herr W) ein ausführliches Gespräch führen.

*Demnach wurde der gegenständliche Vergleich sehr wohl auch vom SV-Prüforgan - Herr Christian Sc - gewürdigt. Eine Änderung der Um-Qualifikation von freier Dienstnehmerin nach § 4 Abs. 4 ASVG (bisher) auf normale Dienstnehmerin nach § 4 Abs. 2 ASVG (neu) erfolgte jedoch weder bei der GPLA über den Zeitraum 1/2005 bis **12/2007** (begonnen am 5.5.2010, beendet am 18.8.2010) noch bei der SV-Nachschau über den Zeitraum **1/2007!!** bis 12/2009. Die im Rahmen der am 29.1.2011 beendeten Nachschau getroffene Prüfungsfeststellung betraf eine Vergleichszahlung an die ehemalige Dienstnehmerin H Marina, nicht jedoch Berufungswerberin.*

Die von der AK aufgestellten Behauptung bzw. Ansicht, bei Frau Berufungswerberin würden auf Grund des durch die AK dargelegten Sachverhaltes die Merkmale der persönlichen Abhängigkeit vorliegen, wurde vom Prüfer nicht geteilt.

*Somit blieb es bei der ursprünglichen Anmeldung zur Sozialversicherung als freie Dienstnehmerin. Letztlich lag dies auch daran, dass die im Rahmen der arbeitsgerichtlichen Verhandlung (z. B. laut Tonbandprotokoll vom 23.3.2009) von der Beklagtenseite vorgebrachten Gegenargumente von der Klägerin unwidersprochen blieben und letztlich die verglichene Kapitalforderung um mehr als 50% gekürzt wurde und lediglich pauschal € 25.000,00 Brutto für rückständige Honorare (und **KEINE** sonstigen Bezüge!!!) zuzüglich einer Zinsenpauschale von € 5.000,00 sowie den Prozesskosten zur Nachzahlung gelangt sind. Laut Herrn W stand in diesem Stadium bei keinem einzigen Gespräch mit der Unternehmensleitung bzw. den involvierten Rechtsvertretern ein nachträgliches reguläres Dienstverhältnis und somit ein Lohnsteuerabzug zur Diskussion. Diese Ansicht muss auch Frau Berufungswerberin bekannt gewesen sein, weil sie auch die Abrechnungen des Vergleiches ausgehändigt bekommen haben muss und daraus zweifelsfrei erkennbar ist und war, dass keine Lohnsteuer einbehalten wurde und sie deshalb eine höhere Nettonachzahlung bekommen hat. Laut Herrn W würde im Falle einer stattgebenden Entscheidung des UFS bzw. einer nachträglichen Abgabenvorschreibung durch das Finanzamt die vorgeschriebene Lohnsteuer umgehend von der ehemaligen Mitarbeiterin eingefordert werden. Allenfalls wäre diese Vergleichszahlung im Wege der Berufung als Einkünfte aus nsA ohne Lohnsteuerabzug zu qualifizieren, was wiederum zur unmittelbaren Inanspruchnahme von Frau Berufungswerberin als Steuerschuldnerin zur Folge hätte.*

Ich hoffe, ich konnte Ihnen damit eine ausreichende Information bzw. Begründung "liefern".

Nach Ansicht der Amtsvertreterin würde kein Grund bestehen, von der bisherigen Rechtsansicht abzuweichen.

In Wahrung des Parteiengehörs übermittelte der Referent des Unabhängigen Finanzsenates mit **E-Mail vom 16. Oktober 2012** die oben genannten Ermittlungsergebnisse auch der Berufungswerberin (dem zuständigen Vertreter) zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme. Das vorliegende Finanzamt sei also weiterhin der Ansicht, dass kein echtes Dienstverhältnis vorliege.

Sollte es hierzu noch Anmerkungen geben, so werde ersucht, diese innerhalb einer Frist von drei Wochen zu übermitteln.

Mit **E-Mail vom 25. Oktober 2012** übermittelte der zuständige Vertreter der Berufungswerberin hierzu folgende Stellungnahme:

"Aufgrund des tatsächlichen Sachverhaltes so wie er von uns bereits immer geschildert wurde, gehen wir weiter davon aus, dass es sich um ein echtes Dienstverhältnis gehandelt hat. Im Vergleich ging es den Parteien im Wesentlichen um die Bezahlung eines Betrages, weder die Arbeiterkammer noch der ehemalige Dienstgeber hatten ein gesteigertes Interesse am Vorliegen eines echten oder freien Dienstverhältnisses.

*Zur Aussage des Herrn W als Vertreter eines Unternehmens (im Zivilverfahren beklagte Partei) dürfen wir ein Telefonat mit Herrn Christian Sc (GPLA Prüfer) vom heutigen Tage wiedergeben. Herr Sc hat das Rechtsverhältnis zwischen Frau Berufungswerberin und dem Dienstgeber **nicht** geprüft, er hat die Beträge, die bereits abgerechnet waren, auf ihre Richtigkeit geprüft. Ihm wäre es auch gleichgültig gewesen, ob ein echtes DV oder ein freies DV vorliegt, da die an die Krankenkasse abzuführenden Beträge sich nicht wesentlich unterscheiden, außerdem hätte er ansonsten eine Neuberechnung der Krankenkassabeiträge und schlussendlich auch noch der Lohnsteuer vornehmen müssen. Im Übrigen hat er darauf hingewiesen, dass das Rechtsverhältnis (Vertrag und tatsächliches Geschehen) mit Frau H Marina gänzlich gleich mit dem Rechtsverhältnis von Frau Berufungswerberin war. Dort hat er bei der Prüfung ein echtes DV festgestellt.*

Der gegenständliche Vergleich, um ein langwieriges Verfahren zu vermeiden, ist kein Anerkenntnis dessen ob ein echtes oder DV gem. § 4 Abs. 4 ASVG vorliegt. Der ehemalige DG wollte auch vermeiden, dass es zu einer Lohnsteuerhaftung für ihn kommt.

Im Sinne des Grundsatzes „audiatur et altera pars“ ersuchen wir Sie höflich den Rechtsanwalt Herr Dr. RA als Zeugen anzuhören, dass im schriftlichen Vergleich bewusst von einer konkreten Formulierung hinsichtlich des DV abgesehen wurde, weil die beklagte Partei eine Lohnsteuerhaftung befürchtet hat. Hauptsächlich war es ihm als Vertreter von Frau Berufungswerberin wichtig, dass die gesetzeswidrig gekürzten Leistungen von Frau Berufungswerberin finanziell abgegolten werden und hat nicht Rücksicht auf die etwas undurchsichtigen steuerlichen Bestimmungen Bedacht genommen.

Die Ansicht des Herrn W (letzten 2 Sätze im Mail von Fl Josef), dass dann die Lohnsteuer an

den DG vorgeschrieben werden würden ist zwar richtig (dies hat der DG immer befürchtet), aber kann nicht entscheidungswirksam sein; im Übrigen wurden die Lohnsteuern von Frau Berufungswerberin bereits entrichtet.

In eventu mache ich auch den GPLA Prüfer Christian Sc als Zeuge zum Beweis seiner telefonischen Auskünfte namhaft."

In einem weiteren **E-Mail vom 8. November 2012** übermittelte der Referent des Unabhängigen Finanzsenates auch diese Antwort der zuständigen Amtsvertreterin zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme.

Weiters wurde angefügt, dass auch der Referent der Ansicht ist, dass gegenständlich seitens des Finanzamtes keine weiteren Überprüfungen vorgenommen worden seien. Auf die Darstellungen in den Verhandlungsprotokollen wurde in keinsten Weise eingegangen. Aufgrund der Darstellungen des Finanzamtes kann nicht überprüft werden, warum den Darstellungen der Berufungswerberin nicht Glauben geschenkt werden könne.

Im Folgenden ein paar Anmerkungen (stichwortartig), welche durchaus auf ein Dienstverhältnis schließen lassen könnten.

- *wesentliche Arbeitsmittel wurden vom DG zur Verfügung gestellt (PC, Fotoapparat, Diktiergerät, Büro)*
- *nicht zwingend vorgegebene Arbeitszeiten, aber Tätigkeit war zeitlich sehr fixiert (Erscheinungsdatum); war auch bei den angestellten Redakteuren so; hier gab es zwar fixe Dienstzeiten, gelebt wurde aber anders (Vernehmung S).*
- *vorgelegte Zeitaufzeichnungen weisen relativ konstante Arbeitszeiten auf*
- *Übernahme von Urlaubsvertretungen; grundsätzlich nur redaktionsintern; Vertretung von außen wäre unterbunden worden (Vernehmung S).*
- *relativ gleichbleibende Bezüge*
- *in den Vernehmungsprotokollen haben alle ausgesagt, dass in der Art der Tätigkeit kaum ein Unterschied zwischen freien Dienstnehmern und angestellten Redakteuren besteht.*
- *im Vergleich wurden Urlaubszeiten etc. auch abgegolten; allerdings keine klare Entscheidung getroffen, was tatsächlich vorgelegen ist.*

Dies ist nur eine unvollständige Auflistung.

Natürlich gibt es auch Anhaltspunkte für ein freies Dienstverhältnis (z.B. Urlaubsregelung). Meines Erachtens überwiegen aber die Merkmale eines Dienstverhältnisses.

Sollte es seitens des Finanzamtes hierzu keine weiteren Anmerkungen geben, wird die Besteuerung im Sinne des Berufsbegehrens vorgenommen:

Besteuerung wie im Akt dargestellt (§ 67 Abs. 8):

< 7.500,00 mit festem Satz von 6%; 1/5 steuerfrei.

Mit **Antwort-Mail vom 12. November 2012** gab die zuständige Amtsvertreterin bekannt, dass es ihrerseits keine weitere Stellungnahme geben werde.

Mit **Eingabe vom 14. November 2012** wurde seitens der steuerlichen Vertretung der Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wie aus den im oben dargestellten Sachverhalt klar zum Ausdruck kommt, ist gegenständlich jedenfalls von einem echten Dienstverhältnis auszugehen.

Gem. [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#) sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Ein Dienstverhältnis liegt gemäß [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) 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.

Im gegenständlichen Fall hat die Berufungswerberin zwar einen freien Dienstvertrag vereinbart, der allerdings faktisch als „Echtes Dienstverhältnis“ gelebt wurde. Grundsätzlich ist für die rechtliche Beurteilung nicht die äußere Form entscheidend, sondern der wirtschaftliche Gehalt einer Vereinbarung. Entscheidend ist, dass die ausgeübte Tätigkeit in ihrer äußeren Erscheinungsform dem Tatbild des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entspricht (vgl. VwGH 23.3.1983, 82/13/0063).

Für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, die **Weisungsgebundenheit** gegenüber dem Arbeitgeber und die im Zusammenhang mit der Weisungsgebundenheit formulierte **Eingliederung in den geschäftlichen Organismus**.

Wie aus den Tonbandprotokollen im Zusammenhang mit den streitgegenständlichen Zahlungen klar zum Ausdruck gebracht wurde, wurden der Berufungswerberin sowohl ein Büro, Computer, Diktiergerät, Fotoapparat, etc. zur Verfügung gestellt. Sie hatte gewöhnlicherweise an diversen Besprechungen teilzunehmen und es wurden auch die jeweiligen Aufgabengebiete klar vorgegeben.

Damit ist jedenfalls die geforderte Eingliederung in den geschäftlichen Organismus gegeben. Weitere Sachverhaltselemente sprechen ebenfalls **für** das Vorhandensein eines echten Dienstverhältnisses:

- nicht zwingend vorgegebene Arbeitszeiten, aber Tätigkeit war zeitlich sehr fixiert (Erscheinungsdatum); war auch bei den angestellten Redakteuren so; hier gab es zwar fixe

Dienstzeiten, gelebt wurde aber anders (Vernehmung S).

- vorgelegte Zeitaufzeichnungen weisen relativ konstante Arbeitszeiten auf
- Übernahme von Urlaubsvertretungen; grundsätzlich nur redaktionsintern; Vertretung von außen wäre unterbunden worden (Vernehmung S).
- relativ gleichbleibende Bezüge
- in den Vernehmungsprotokollen haben alle ausgesagt, dass in der Art der Tätigkeit kaum ein Unterschied zwischen freien Dienstnehmern und angestellten Redakteuren besteht.
- im Vergleich wurden Urlaubszeiten etc. auch abgegolten; allerdings keine klare Entscheidung getroffen, was tatsächlich vorgelegen ist.

Auch die Art der Abrechnung nach Vorlage der Berufungswerberin stellt noch keine erfolgsabhängige Entlohnung dar. Die sehr gleichmäßigen Zahlungen bestärken doch eher das Indiz für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit (vgl. VwGH 5.10.1994, [92/15/0230](#)).

Hinsichtlich der Vertretungsbefugnis ist anzumerken, dass dies zwar grundsätzlich nicht verboten war. Gelebt wurde aber die Vertretung in der Weise, dass allenfalls Kollegen/innen bei Dienstverhinderungen die Vertretung übernommen haben (nur redaktionsinterne Vertretungen; vgl. Tonbandprotokoll vom 12. Jänner 2009; vgl. VwGH 11.7.2012, [2010/08/0204](#)).

Selbst die Redaktionsleiterin hat ausgesagt, dass abgesehen von der Entlohnung eigentlich kein Unterschied zwischen angestellten Redakteuren und freien Redakteuren gesehen wurde (Tonbandprotokoll vom 12. Jänner 2009).

Auch die neuerlichen Schreiben seitens der Mitarbeiter des Finanzamtes des Arbeitgebers (vgl. oben dargestelltes Mail vom 26. September 2012) brachte keinerlei Sachverhaltselemente, welche für das Vorliegen eines freien Dienstvertrages sprechen würden.

Abschließend ist also festzuhalten, dass das Gesamtbild der zu beurteilenden Tätigkeit **für** einen echten Dienstvertrag spricht; die vom Finanzamt vorgebrachten Argumente konnten ein Überwiegen der Merkmale der Selbständigkeit nicht aufzeigen.

Demnach sind die im Vergleich vom 23. März 2009 (Tonbandprotokoll) vereinbarten Zahlungen als Zahlungen im Zusammenhang mit einer nicht selbständigen Beschäftigung einzustufen.

Dem folgend schließen sich folgende rechtlich begründete Steuerbegünstigungen an:

§ 67 Abs. 8 lit. a EStG 1988: für die nachstehenden sonstigen Bezüge gilt Folgendes: auf gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichen beruhende Vergleichssummen, sind, soweit sie nicht nach Abs. 3, 6 oder dem letzten Satz mit dem festen Steuersatz zu besteuern sind, gemäß Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist nach Abzug der

darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Fünftel steuerfrei zu belassen. Fallen derartige Vergleichssummen bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses an und werde sie für Zeiträume ausbezahlt, für die eine Anwartschaft gegenüber einer BV-Kasse besteht, sind sie bis zu einem Betrag von 7.500,00 € mit dem festen Steuersatz von 6% zu versteuern; Abs. 2 ist nicht anzuwenden.

Diese Voraussetzungen sind gegenständliche gegeben.

Die Berechnung erfolgt analog der Eingabe der Berufungswerberin vom 21. Juni 2010:

Vergleichssumme: 30.000,00 €:

| | | |
|----------------------------------|---------------------------|----------|
| 25%: 7.500,00 | 75%: 22.500,00 | |
| gesamte SV | SV | 4.093,87 |
| | 25% | 1.023,46 |
| | 75% | 3.070,41 |
| | | |
| begünstigt | 7.500,00 | |
| abzgl. SV | 1.023,46 | |
| Summe | 6.476,54 | davon 6% |
| | | |
| laufend | 22.500,00 | |
| abzgl. SV | 3.070,41 | |
| Summe | 19.429,59 | |
| abzgl. 1/5 steuerfrei | 3.885,97 | |
| KZ 245 | 15.543,62 | |

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, am 14. November 2012