

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/2100369/2010

Conrad von Hötzendorf-Str. 14-18
8010 Graz
www.bfg.gv.at
DVR: 2108837

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Mag. AAA, Adresse, vertreten durch Rein, Rothwangl & Partner Wirtschaftstreuhandges.mbH, 8190 Birkfeld, Oberer Markt 1, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 25. Jänner 2010 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe für die Jahre 2007 und 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde vom 3. Februar 2010 wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit den Abgabenbescheiden vom 25. Jänner 2010 wurde dem Beschwerdeführer für die Jahre 2007 bis 2008 der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe vorgeschrieben. In den jeweiligen Bescheidbegründungen wurde auf den Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom selben Tag verwiesen. In diesem wurde ausgeführt, es sei im Zuge der Prüfung festgestellt worden, dass sich Frau DI BBB (nachfolgend Mitarbeiterin genannt) vertraglich dazu verpflichtet habe, Planungsarbeiten wie Entwurfs-, Einreich-, Ausführungs- und Detailplanung zu erbringen.

Als Gegenleistung erhalte sie dafür ein vereinbartes Stundenhonorar, welches im Nachhinein ausbezahlt werde. Im Sinne der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 seien die Weisungsgebundenheit (Einhaltung der vorgegebenen Termine, Einarbeitung der Kundenwünsche, Besprechung mit dem Dienstgeber und/oder Kunden, etc.) sowie die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gegeben. Die Befragung der Mitarbeiterin habe ergeben, dass die Dienstnehmermerkmale überwiegen würden und ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 jedenfalls vorliege.

Dagegen richtete sich die nun als Beschwerde zu erledigende Berufung vom 3. Februar 2010. Der Beschwerdeführer, vertreten durch Rein, Rothwangl & Partner, Wirtschaftstreuhandges.mBH, brachte vor, die Mitarbeiterin habe in den Jahren 2007 und 2008 auf Basis eines freien Dienstverhältnisses Planungsarbeiten für ihn durchgeführt. Im Zuge der Prüfung sei festgestellt worden, dass die Dienstnehmermerkmale überwiegen würden und ein echtes Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegen würde. Aufgrund eines Befragungsprotokolls von der Mitarbeiterin stelle sich die Sachlage wie folgt dar:

Die Mitarbeiterin habe seit 1. April 2007 auf Basis eines freien Dienstvertrages gearbeitet. Die Arbeit sei je nach Bedarf im Büro oder zu Hause am Laptop durchgeführt worden. Die Zeiteinteilung habe von ihr frei gewählt werden können. Die Arbeit habe lediglich zu einem vereinbarten Termin abgeschlossen werden müssen. Die Mitarbeiterin habe keine fixen Arbeitszeiten gehabt. Nur wenn Änderungen bzw. neue Kundenwünsche aufgetreten seien, hätten diese im Büro oder telefonisch besprochen und eingebaut werden müssen. Eine persönliche Vorsprache im Büro sei nicht immer unbedingt erforderlich gewesen. Die Tätigkeit habe jederzeit unterbrochen und zu einem anderen Zeitpunkt fortgesetzt werden können. Eine Absprache über die Arbeitszeiten mit dem Beschwerdeführer sei nie notwendig gewesen. Es sei lediglich der Arbeitsaufwand im Verhältnis zum Projekt überprüft worden. Die Mitarbeiterin habe überwiegend Detailplanungen durchgeführt, welche von ihr größtenteils zu Hause am Laptop durchgeführt worden seien. Eine Vertretung sei grundsätzlich ohne Rücksprache mit dem Auftraggeber möglich gewesen. Maßgeblich sei nur die Fertigstellung zum vereinbarten Termin gewesen. Weisungen seien vom Beschwerdeführer lediglich im Zusammenhang mit der Erledigung von Kundenwünschen ausgesprochen worden. Die Planzeichnungen seien eigentlich ausschließlich auf Kundenwunsch durchgeführt worden, die wesentlichen Weisungen somit vom Kunden erteilt worden. In gemeinsamen Sitzungen seien die Änderungswünsche der Kunden erörtert worden. Einer Kontrolle sei nur das fertige Projekt unterlegen. Änderungen seien gemeinsam mit dem Beschwerdeführer und dem Kunden besprochen worden. Die Höhe des Honorars sei lediglich im Verhältnis zur Auftragsbearbeitung kontrolliert worden. Die Mitarbeiterin habe ihre Rechnung auf Basis eines fix vereinbarten Stundenlohnes gelegt. Lediglich das Verhältnis des Honorars zur erledigten Arbeit sei vom Beschwerdeführer kontrolliert worden.

Aufgrund des Vergleiches des Arbeitsverhältnisses mit den Kriterien eines freien Dienstverhältnisses ergäbe sich eindeutig, dass ein freies Dienstverhältnis vorgelegen

sei. Laut Ordner Personalverrechnung in der Praxis seien typische Berufe, in denen freie Dienstverträge abgeschlossen würden, Betriebsärzte, Konsulenten, Architekten, künstlerisch und publizistisch Schaffende und freie Handelsvertreter.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Der Beschwerdeführer, ein Architekt, beschäftigte in den verfahrensgegenständlichen Jahren die Mitarbeiterin für Entwurfs-, Einreich-, Ausführungs- und Detailplanungen. Vorwiegend wurden von ihr Detailplanungen durchgeführt. Bei den Detailplanungen handelte es sich um die für den Gesamtplan oder das Gesamtkonzept notwendigen Vorarbeiten, die dann von anderen Personen weiterverarbeitet worden sind. Im Zuge ihrer Tätigkeit konnte die Mitarbeiterin ihren Arbeitsort frei wählen; die Arbeiten wurden von ihr zum Teil zu Hause und zum Teil im Büro des Beschwerdeführers verrichtet. Tätigkeiten, für deren Verrichtung Firmenunterlagen oder Firmensoftware erforderlich waren, wurden im Büro des Beschwerdeführers erledigt. Für die Besprechung von Kundenwünschen und für die Koordination der Tätigkeiten fanden Besprechungen mit dem Beschwerdeführer statt. Die durchschnittliche Arbeitszeit pro Woche betrug 33 Stunden, die Arbeitszeit durfte sich die Mitarbeiterin frei einteilen. Etwaig geleistete Mehrstunden wurden in Zeitausgleich abgegolten. Die zur Ausübung der vereinbarten Tätigkeit benötigten Betriebsmittel wurden vom Beschwerdeführer zur Verfügung gestellt, zu Hause arbeitete die Mitarbeiterin mit ihrem eigenen Laptop. Für die Erbringung ihrer Leistungen erhielt diese einen Betrag in der Höhe von 19,38 Euro pro Stunde. Die stundenweise Abrechnung erfolgte monatlich. Die von der Mitarbeiterin geführten Arbeitszeitaufzeichnungen waren für ihre Abrechnung mit dem Beschwerdeführer und für die Abrechnung des Projekts erforderlich. Bei Inrechnungstellung wurden ihr Fahrtkosten und Telefonkosten vergütet. An einen anderen Dienstgeber, der direkt oder indirekt in einem Konkurrenzverhältnis zum Beschwerdeführer stand, durfte sich die Mitarbeiterin nicht binden. Vom Beschwerdeführer wurde der Arbeitsaufwand im Verhältnis zum jeweiligen Projekt überprüft. Eine Vertretung wäre möglich gewesen.

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132).

Unter Berücksichtigung der vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen, der Ausführungen in der Beschwerdeschrift und der im Zuge der Prüfung durchgeführten Einvernahme der Mitarbeiterin stand der vorstehende Sachverhalt fest. Die Aussagen der Mitarbeiterin, die Feststellungen im Rahmen der Prüfung decken sich mit den Ausführungen des Beschwerdeführers und mit dem Inhalt des vorgelegten Dienstvertrages.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Dienstnehmer sind unter anderem Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

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.

Die Definition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist eine eigenständige des Steuerrechts, weder dem bürgerlichen Recht, dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Die Absicht des historischen Gesetzgebers ging dahin, ein tatsächliches Verhältnis, oder mit anderen Worten, einen Zustand zu umschreiben (*Fellner in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III C § 47 Tz 4.3.). Die Tatsache, dass das Einkommensteuergesetz eine eigenständige Definition des Dienstverhältnisses enthält, kann dazu führen, dass derselbe Sachverhalt im Steuerrecht anders zu beurteilen ist als im bürgerlichen Recht, Sozialversicherungsrecht oder Ausländerbeschäftigungsrecht. Etwaige unterschiedliche Ergebnisse erkannte der Verfassungsgerichtshof jedoch nicht als unsachlich (VfGH 8.6.1985, B 488/80).

Für die Beurteilung der Frage, ob ein Dienstverhältnis besteht, kommt es auch nicht auf die von den Vertragsparteien gewählte Bezeichnung (Dienstvertrag, freier Dienstvertrag, Werkvertrag, etc.) an. Es genügt, wenn die ausgeübte Tätigkeit in ihrer äußeren Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entspricht (VwGH 23.3.1983, 82/13/0063).

Ein Dienstverhältnis liegt dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. 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 den Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230).

Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis ist daher stets das Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (VwGH 1.12.1992, 88/14/0115).

Betreffend die Weisungsgebundenheit ist grundsätzlich zwischen den persönlichen Weisungen einerseits und den sachlichen Weisungen andererseits zu unterscheiden. Eine sachliche Weisungsgebundenheit, die sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Arbeitsleistung bezieht, begründet für sich allein kein Dienstverhältnis.

Das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht hingegen ruft einen Zustand wirtschaftlicher Abhängigkeit und persönlicher Gebundenheit hervor (VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071). Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet. Der Arbeitnehmer verspricht nicht die Ausführung einzelner Arbeiten, sondern stellt seine Arbeitskraft zur Verfügung.

Die Mitarbeiterin war nur für den Beschwerdeführer tätig. Eine Teilnahme am allgemeinen Markt und ein unbegrenztes, oftmals abwechselndes Tätigwerden für verschiedene Auftraggeber erfolgte nicht. Ihr war es sogar verboten, eine Bindung mit einem anderen Auftraggeber einzugehen, der direkt oder indirekt in einem Konkurrenzverhältnis mit dem Beschwerdeführer stand. Die Mitarbeiterin hätte sogar eine Kündigungsfrist einzuhalten gehabt. Damit kommen die wirtschaftliche Abhängigkeit und persönliche Gebundenheit klar zum Ausdruck.

Wenn auch die Zeiteinteilung grundsätzlich frei gewesen sein mag, so war ein Tätigwerden in den Büroräumlichkeiten des Beschwerdeführers nur mit vorheriger Absprache möglich, zumal die Mitarbeiterin über einen Schlüssel für den Betrieb nicht verfügte. Sie war daher diesbezüglich vom Beschwerdeführer oder von anderen Mitarbeitern des Beschwerdeführers abhängig. Selbst ein kurzfristiges einvernehmliches Vereinbaren der Arbeitszeit würde nicht entscheidend für die Selbständigkeit der Mitarbeiterin sprechen (VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200). Darüber hinaus ist es bei Angestellten von Architekten, die selbst ein einschlägiges Studium abgeschlossen haben, durchaus üblich, sich die Arbeitszeit frei einteilen zu können.

Neben den vorstehend angeführten und für eine persönliche Gebundenheit sprechenden Gründe spricht auch die Art der Entlohnung der Mitarbeiterin für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses dar. Die Vereinbarung eines Stundenlohns und die monatlichen Abrechnungen nach geleisteten Stunden stellen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Indiz dafür dar, dass die Mitarbeiterin nicht einen bestimmten Arbeitserfolg geschuldet, sondern dem Beschwerdeführer ihre Arbeitskraft zur Verfügung gestellt hat (VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230). Auch das Vereinbaren einer durchschnittlichen wöchentlichen Arbeitszeit und die Abgeltung geleisteter Mehrstunden durch Zeitausgleich sprechen eindeutig für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Selbst monatliche Einnahmenschwankungen auf Grund einer unterschiedlich hohen Anzahl geleisteter Arbeitsstunden würde nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen (VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200).

Bei Tätigwerden in den Büroräumlichkeiten wurden der Mitarbeiterin die erforderlichen Arbeitsgeräte und Arbeitsmittel vom Beschwerdeführer zur Verfügung gestellt. Die Mitarbeiterin selbst hat angegeben, gewisse Arbeiten im Büro verrichtet zu haben, um auf die notwendigen Gerätschaften und Unterlagen zurückgreifen zu können. Das Bereitstellen der für die Durchführung der Arbeiten erforderlichen Infrastruktur und der benötigten Materialien sprechen für das Bestehen einer organisatorischen Eingliederung in den Betrieb des Beschwerdeführers.

Die Mitarbeiterin war – wie auch der Beschwerdeführer in der Berufungsschrift vorbringt – vorwiegend für Detailplanungen zuständig. Dabei handelte es sich um die für den Gesamtplan oder das Gesamtkonzept erforderlichen Vorarbeiten, die von anderen Personen weiterverarbeitet wurden. Die Arbeit der Mitarbeiterin stellte somit einen unverzichtbaren Bestandteil des vom Beschwerdeführer betriebenen Unternehmens dar. Ebenso musste die Mitarbeiterin ihre Arbeit mit dem Beschwerdeführer besprechen und auch koordinieren. Das sind typische Merkmale für die Eingliederung in den Betrieb. Auch die Kontrolle der Höhe des nach geleisteten Stunden bemessenen Honorars zur erledigten Arbeit durch den Beschwerdeführer spricht für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst zu gestalten (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163), etwa durch die Annahme oder Ablehnung von Aufträgen. Die Mitarbeiterin hatte die ihr zugewiesenen Arbeiten bis zum vereinbarten Termin zu erledigen, die monatliche Entlohnung erfolgte - wie bereits ausgeführt - auf Basis der geleisteten Arbeitsstunden. Die Bezahlung nach geleisteter Arbeitszeit begründet kein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163).

Ebenso sprechen die Zurverfügungstellung der Arbeitsmittel und der Ersatz etwaiger Aufwendungen (Fahrtkosten, Telefonkosten) gegen ein Unternehmerrisiko.

Einer etwaig vereinbarten Vertretungsmöglichkeit kommt kein tatsächliches Gewicht zu, wenn es zu keinen Vertretungen gekommen ist.

Die vorrangig zu prüfenden Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung sprechen eindeutig für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Darüber hinaus spricht auch das Fehlen eines Unternehmerrisikos für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988.

Sozialleistungen, wie die Gewährung von Urlaub, eine Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Pflegefreistellung, sind zwar Kennzeichen eines allgemein üblichen Dienstverhältnisses, ihr Fehlen bedeutet aber noch nicht, dass ein Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 nicht schuldet (VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230).

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen, sondern hat sich auf diese gestützt. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es für das Bestehen eines Dienstverhältnisses nicht

auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung als "freier Dienstvertrag" an. Entscheidend waren die persönliche Abhängigkeit und die Eingliederung der Mitarbeiterin in den betrieblichen Organismus des Beschwerdeführers.

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 7. Juli 2014