



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Vt, vom 20. Februar 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 16. Jänner 2007 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 16. Jänner 2007 wurden dem Berufungswerber (Bw) Lohnabgaben in Höhe von insgesamt € 1.453,27 zur Zahlung vorgeschrieben, da vom Prüfer der Abgabenbehörde Bezüge von selbständigen Masseuren als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 EStG 1988 nachverrechnet wurden.

Gegen obgenannten Bescheid berief die steuerrechtliche Vertretung mit ihrer Eingabe vom 19. Feber 2007 rechtzeitig und wandte ein, dass zu den zwingend erforderlichen Bestandteilen eines Bescheides gemäß § 93 Abs 3 lit a BA0 eine Begründung gehöre. Zwar sei unter diesem Titel im Bescheid angeführt, „die Festsetzung erfolgt aufgrund der durchgeführten Lohnsteuerprüfung“ und sei den Beilagen zu entnehmen, dass sich die Abgabennachforderung aufgrund der „Nachverrechnung eines (müsste heißen einer) selbständigen Masseur(in)“ ergibt, jedoch sei dem Bescheid nicht zu entnehmen, aufgrund welcher Umstände die Behörde zur Ansicht gelangt ist, es liege kein Werkvertragsverhältnis sondern ein Dienstverhältnis vor.

Laut Ritz (Bundesabgabenordnung) Rz 11 ff zu § 93 BA0 sei erstens zentrales Element die Anführung des Sachverhaltes, den die Behörde als erwiesen annimmt (unter Hinweis auf VwGH 95/13/0282,0283 vom 27.05.1998).

In der Folge habe aus der Begründung hervorzugehen, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass der festgestellte Sachverhalt vorliegt sowie die rechtliche Beurteilung, nach welcher die Behörde die Verwirklichung welcher abgabenrechtlicher Tatbestände durch den in der Begründung angeführten Sachverhalt für gegeben erachtet (zB VwGH 28.09.1998, 97/16/0052,08.10.1998, 97/15/0079).

Letztlich habe die Begründung in einer Weise zu erfolgen, dass der Denkprozess, der in behördlichen Erledigungen seinen Niederschlag findet, sowohl für die Partei als auch für die Höchstgerichte nachvollziehbar ist (VwGH 11.12.1996, 89/13/0168, 17.07.1998, 95/13/0005,0006).

Die Bescheidbegründung werde diesen zwingenden Erfordernissen in keiner Weise gerecht, ein Rechtsmittel unter dem Titel der Rechtswidrigkeit des Inhaltes sei anhand des vorliegenden Bescheides nicht möglich.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. April 2007 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und hiezu ausgeführt, dass beim Bw eine Prüfung lohnabhängiger Abgaben auf Grundlage des § 147 BA0 iVm § 86 EStG 1988 stattgefunden habe. Über das Ergebnis sei vom Prüfer ein Bericht iSd § 150 BA0 erstattet und die Feststellung getroffen worden, dass die Entgelte und Bezüge bisher selbständiger Masseur als solche von Dienstnehmern zu betrachten und daher Beträge an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nachzuverrechnen sind. Die vom Prüfer errechneten Beträge seien mittels Haftungs- und Zahlungsbescheid für das Jahr 2005 dem Bw vorgeschrieben worden, wobei als Begründung zur Abgabepflicht ausgeführt wurde, dass die Festsetzung aufgrund der durchgeführten Lohnsteuerprüfung zu erfolgen hat. Dagegen richte sich die durch den steuerlichen Vertreter des Bw eingebrachte Berufung.

Gemäß § 93 Abs 3 lit a BA0 habe ein schriftlicher Bescheid der Abgabenbehörde ua dann eine Begründung zu enthalten, wenn diesem ein Anbringen zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird.

Der im gegenständlichen Fall ergangene Haftungs- und Abgabenbescheid fuße auf einer abgabenbehördlichen Außenprüfung iSd § 147 leg cit in der vom Prüfer Feststellungen getroffen worden sind, die Anlass zu einer abweichenden Festsetzung der bisher aufgrund der §§ 79 f EStG 1988 den Arbeitgeber treffenden und von ihm wahrgenommenen Verpflichtung zur Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer, bzw ihn treffenden Verpflichtung zur

Berechnung und Abfuhr des Dienstgeberbeitrages entsprechend der §§ 41 FLAG, sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (§ 122 WKG), gegeben hat. Besagter Bescheid sei also diesfalls von Amts wegen ergangen.

Die Festsetzung der Selbstbemessungsabgaben sei im gegenständlichen Haftungs- und Abgabenbescheid lediglich mit dem Hinweis begründet worden, dass diese aufgrund der durchgeführten Lohnsteuerprüfung erfolge. Auch dem als zusätzliche Begründung zum gegenständlichen Bescheid ergangenen Bericht nach § 150 BA0, der das Ergebnis der Außenprüfung festhält, sei lediglich zu entnehmen, dass nach Ansicht des Prüfers die Entgelte/Bezüge von (bisher selbständigen) Masseuren als Dienstnehmer nachzuverrechnen sind.

Dem Bw sei zuzustimmen, wenn er in seiner Berufung einwendet, dass diese Hinweise den Anforderungen des § 93 Abs 3 lit a BA0 auf eine ausreichende Begründung keinesfalls genügen. Erforderlich seien nach der laufenden Rechtsprechung jedenfalls die Anführung des Sachverhaltes, den die Behörde als erwiesen annimmt und eine Darstellung der rechtlichen Beurteilung der nach Ansicht der Behörde verwirklichten abgabenrechtliche Tatbestände.

Eine entgegen § 93 Abs 3 lit a leg cit mangelhafte Begründung stelle eine Verletzung von Verfahrensvorschriften dar, stehe jedoch der Annahme der Bescheidqualität einer Erledigung nicht entgegen (Ritz, BA0<sup>3</sup>, § 93, Tz 27). Leide ein Bescheid im erstinstanzlichen Verfahren an einem Begründungsmangel könne dieser im Wege einer Berufungsvorentscheidung saniert werden (Ritz, BA0<sup>3</sup>, § 93, Tz 16).

Die Erlassung einer Berufungsvorentscheidung iSd § 276 BA0 liege im Ermessen der Abgabenbehörde. Schon um besagten Verfahrensmangel zu beseitigen und im Hinblick darauf, dass einer Berufungsvorentscheidung regelmäßig Vorhaltewirkung zukommt (vgl auch Ritz, BA0<sup>3</sup>, § 276, Tz 1) sei diesfalls eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen.

Zur Klarstellung werde an dieser Stelle noch angemerkt, dass im gegenständlichen Außenprüfungsverfahren entsprechend § 149 leg cit am 13. Dezember 2006 eine Schlussbesprechung stattgefunden hat. Der im Zuge dieser Schlussbesprechung aufgenommenen Niederschrift sei zu entnehmen, dass die Frage der Abgrenzung Werk-/Dienstvertrag ua Gegenstand der Schlussbesprechung war, also die diesbezüglichen steuerrechtlichen Erwägungen dargelegt und somit dem Bw bzw dem steuerlichen Vertreter die Umstände und Sachverhaltselemente die zu einer Subsumtion unter die Tatbestandsmerkmale des § 47 Abs 2 EStG 1988 (bzw des § 41 FLAG, § 122 WKG) geführt haben, zur Kenntnis gebracht worden seien.

Dem Bericht des Prüfers sei zu entnehmen, dass nach seiner Rechtsansicht Bezüge, wenn der Prüfer ausführt „selbständiger Masseur als Dienstnehmer nachverrechnet“, die im Jahr 2005 an zwei beschäftigte Personen im Kleide eines Werkvertrages bezahlt wurden, als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 EStG 1988 zu beurteilen seien. Diesbezügliche Sachverhaltsfeststellungen seitens des Prüfers seien von ihm schriftlich festgehalten worden. In der am 29. November 2006 aufgenommenen und als Niederschrift bezeichneten Darstellung gebe er die mündlich vorgenommene Befragung von Frau I wieder, die dann von ihm und der befragten Person unterfertigt worden sind. Unklar bleibe, auf welcher Rechtsgrundlage die Befragung erfolgte, (als Auskunftsperson iSd § 143 BA0 oder als Zeuge iSd § 169 leg cit), jedenfalls stütze sich die Auskunftspflicht auf die §§ 87 und 88 EStG 1988, sodass der aufgenommenen „Niederschrift“ Beweiskraft zukommt.

Der Niederschrift sei zu entnehmen, dass im berufungsgegenständlichen Zeitraum im Betrieb des Bw (Hotel a) den Hotelgästen die Möglichkeit Massagen in Anspruch zu nehmen eingeräumt wurde. Auch dem von der Abgabenbehörde bezeichneten Internetauftritt des Bw sei aktuell zu entnehmen, dass im Hotel Massageleistungen in Anspruch genommen werden können. Den Feststellungen des Prüfers zufolge seien im berufungsgegenständlichen Zeitraum für diese Zwecke zwei Masseure beschäftigt gewesen. Die diesbezüglichen Entgelte seien nach den Angaben bisher im Rahmen eines Werkvertrages abgerechnet worden. Weiters sei der Niederschrift zu entnehmen, dass die Akquirierung der Leistungswerber über in den Hotelzimmern aufliegenden Prospekten und durch Mundpropaganda (innerhalb des Hotels) erfolgte; die Arbeitszeiten der Masseure seien meistens nachmittags gewesen (zwischen 15.00 und 18.00 Uhr); die wesentlichen Arbeitsmittel – wie Massagetisch und Handtücher – seien vom Hotel gestellt worden; die Abrechnung der Leistungen erfolgte über das Hotel (Hotelrechnung); die Tätigkeitsdauer der Masseure sei mündlich immer auf die Dauer einer Saison vereinbart worden; die Entschädigung (Entlohnung) der Masseure sei in der Form erfolgt, dass diesen vom Preis der Massage laut Preisliste 60 % überlassen worden sind, die restlichen 40 % (als Miete bezeichnet) seien dem Bw verblieben.

Strittig sei im vorliegenden Fall, ob die von den Masseuren bezogenen Beträge als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 EStG 1988 oder als solche aus Gewerbebetrieb iSd § 23 leg cit zu werten sind.

Nach § 47 Abs 2 EStG 1988 liege ein Dienstverhältnis dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies sei 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. Entscheidend bei der Beurteilung, ob eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit

vorliegt, sei das Gesamtbild der Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (Doralt, EStG, § 47, Tz 25). Weiters sei nach Lehre und Rechtsprechung bei der Beurteilung dieser Frage in erster Linie zu prüfen, ob die tätige Person weisungsgebunden oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers eingegliedert ist (Doralt, EStG, § 47, Tz 56). Ein Dienstverhältnis sei auch dann gegeben, wenn eine formell als Werkvertrag bezeichnete Vereinbarung überwiegend Elemente eines Dienstverhältnisses trägt oder zwar ein Werkvertrag vorliegt, aber die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit in Abweichung vom Vertragsinhalt überwiegend Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist (VwGH 19.12.1990, 89/13/0131; VwGH 20.12.2000, 99/13/0223; VwGH 24.9.2003, 2000/13/0182).

Es sei zu beachten, dass nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge haben muss, denn auch der Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, werde sich in aller Regel bezüglich seiner Tätigkeiten zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichten müssen, ohne hierdurch seine Selbständigkeit zu verlieren. Dieses sachliche Weisungsrecht sei auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit fordert. Die persönlichen Weisungen seien 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 21.12.1993, 90/14/0103; VwGH 23.5.2000, 97/14/0167; VwGH 20.12.2000, 99/13/0223). So nehme das persönliche Weisungsrecht des Arbeitgebers etwa auf die Art der Ausführung der Arbeit, die Zweckmäßigkeit des Einsatzes der Arbeitsmittel, die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten, die Vorgabe des Arbeitsortes usw Einfluss.

Nach Ansicht des Finanzamtes würden im gegenständlichen Fall jene Kriterien, die für die Annahme einer Weisungsgebundenheit im obigen Sinne sprechen, eindeutig in den Vordergrund treten. So werde seitens der tätigen Masseure vorrangig die Arbeitskraft zur Verfügung gestellt, von der Ausführung (lediglich) einzelner Arbeiten könne nicht gesprochen werden. Weiters seien auch die Art der Ausführung der Arbeiten, der zeitliche Rahmenbereich in dem die Tätigkeit ausgeübt wird und der Arbeitsort räumlich festgelegt, sodass von einem Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit gesprochen werden muss.

Nach Lehre und Rechtsprechung sei jemand in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dann eingegliedert, wenn der Arbeitgeber den Arbeitsplatz und die Arbeitsmittel zur Verfügung stellt. Ebenso sei das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit zu berücksichtigen, wie die Verpflichtung zur Einhaltung bestimmter Arbeitszeiten (Doralt, EStG, § 47, Tz 44). Ein

wichtiges Kriterium für die Beurteilung der organisatorischen Eingliederung stelle auch die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in die betrieblichen Abläufe des Arbeitgebers dar. Im vorliegenden Fall würden Massagen im Gesamtpaket der Leistungen des Hotels mit angeboten, seien also ein Bestandteil der betrieblichen Abläufe. Die notwendigen Arbeitsmittel, wie ein entsprechender Raum mit Massagetisch und Handtücher würden ebenfalls durch den Betrieb beigestellt, die Abrechnung der Leistungen mit den Gästen erfolge nach Aussagen in der Niederschrift durch das Hotel. Auch die Form der Entlohnung der Leistungen spreche für die Annahme eines Dienstverhältnisses, wenn da vereinbart worden sei, dass von den Masseuren der Betriebsraum angemietet wurde, die Begleichung der Miete aber in der Form erfolgt sei, dass vom Preis laut Preisliste für die Massage 40 % dem Hotel überlassen wurden, die restlichen 60 % Entlohnungshonorar darstellten.

Schon aufgrund der dargestellten Umstände könne eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus nicht ausgeschlossen werden.

Im vorliegenden Fall sei klar erkennbar, dass die Tatbestandsmerkmale, die für die Annahme eines Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 sprechen, also Weisungsgebundenheit einerseits und organisatorische Eingliederung andererseits, weitaus überwiegen und somit nicht von einem Werkvertragsverhältnis ausgegangen werden kann.

Mit Eingabe vom 17. Mai 2007 wurde von der steuerrechtlichen Vertretung die Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat beantragt und wie folgt Stellung genommen:

„Gemäß den Ausführungen auf Seite 5 f der BVE ist zur Beurteilung der Frage, ob ein Dienstverhältnis oder ein Werkvertrag vorliegt, zu prüfen, „ob die tätige Person weisungsgebunden oder in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers eingebunden ist“ (mit Hinweisen auf Literatur und Rechtsprechung). Seitens der tätigen Masseure werde vorrangig die Arbeitszeit zur Verfügung gestellt und werde die Art der Ausführung der Arbeiten, der zeitliche Rahmenbereich und der Arbeitsort räumlich festgelegt, sodaß vom Zustand persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gesprochen werden müsse. Dabei wird nicht unterschieden zwischen sachlicher und persönlicher Weisungsgebundenheit. Unter die sachliche Weisungsgebundenheit subsumiert Doralt (Rz 36 zu § 47 EStG) die Verpflichtung innerhalb eines bestimmten örtlichen und zeitlichen Bereiches tätig zu werden, welche auch in einem Werkvertrag enthalten sein kann. Vor allem in der Wintersaison aber auch in der Wandersaison ergibt sich die zeitliche Lagerung der Massagen klarerweise überwiegend aus den Gegebenheiten, d.h. diese werden überwiegend am späten Nachmittag stattfinden und ebenso überwiegend durch die Zeiten des Abendessens begrenzt sein. Dass die Massagen im Massageraum des Hotels im Wellnessbereich stattfinden und nicht in den Praxen der selbständig tätigen Masseure entspringt ebenfalls den sachlichen Gegebenheiten. Jedem Gast

stünde es frei und könnte es auch angeboten werden, sich in die Praxis des jeweiligen Masseurs zu begeben. Alle diese sachlich begründeten Umstände können nicht für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses als Begründung gelten. Das persönliche Weisungsrecht, welches für ein Dienstverhältnis spricht, bedingt den Zustand der wirtschaftlichen und persönlichen Abhängigkeit. Die persönliche Weisungsgebundenheit zielt (Doralt Rz 37 zu § 47 EStG) auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft; nicht wie im Bescheid angeführt der Arbeitsmittel. D.h. der Arbeitnehmer verpflichtet sich die ihm zugewiesenen Arbeiten zu übernehmen, egal welcher Art diese sind. Dabei erfolgt die Überwachung der Arbeit durch den Arbeitgeber. Der Massagebereich kann aber seitens des Eigentümers des Hotels gar nicht überwacht werden, da ihm dafür die fachliche Qualifikation fehlt. In diesem Sinn kann es eine Unterordnung im Sinn einer persönlichen Abhängigkeit nicht geben. Auch fehlt es an der Unterwerfung unter die betrieblichen Ordnungsvorschriften (Arbeitszeit und Arbeitspausen), da der Massagebereich ein vom übrigen betrieblichen Geschehen völlig unabhängiger Bereich ist. Für die Dienstnehmer des eigentlichen Hotelbereiches, vom Zimmermädchen bis zum Chefkoch, gibt es klare Dienstpläne und werden die Einhaltung der Arbeitszeiten sowie die Ausführung der Arbeiten vom Dienstgeber überwacht. In Zeiten wo ein Kellner beispielsweise nur wenige Gäste zu bedienen hat, werden andere Tätigkeiten, wie Vorbereitungen, Aufräumarbeiten etc zugewiesen. All dies fehlt im Bereich der Masseure. Sind keine Gäste für Massagen angemeldet, werden den Masseuren nicht anderweitige Tätigkeiten zugewiesen, weshalb auch nicht davon gesprochen werden kann, diese wären in persönlicher Abhängigkeit tätig, bzw. würden Regelungen über Arbeitszeiten etc. unterliegen. Auch wird im Bescheid selbst darauf hingewiesen, dass die Massagezeiten zwar meist nachmittags zwischen 15.00 und 18.00 Uhr lagen, jedoch nicht immer. Bei Bedarf wurde auch zu ganz anderen Zeiten massiert. Damit fehlt aber auch ganz klar die organisatorische Eingliederung als weiteres Kriterium für ein Dienstverhältnis. Weiters wird das Kriterium des Unternehmerwagnisses gänzlich außer acht gelassen. Ein solches liegt vor, wenn es dem Steuerpflichtigen möglich ist, den Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst durch persönliche Tüchtigkeit, Fleiß, Ausdauer und persönliche Geschicklichkeit zu bestimmen. Auch hierbei ist wiederum auf den Bescheid zu verweisen, dem zu entnehmen ist, dass die Akquisition der Leistungswerber durch Mundpropaganda erfolgte, was wohl genau auf die im vorhergehenden Absatz erwähnten Qualitäten zurückzuführen ist. Demnach ist aber auch der wirtschaftliche Erfolg klar dem Masseur selbst zuzurechnen, der die Höhe seines Einkommens durch seine eigene Leistung bestimmen konnte. Insgesamt kann also nicht davon gesprochen werden, dass die Tatbestandsmerkmale, die für die Annahme eines Dienstverhältnisses sprechen, weitaus überwiegen. Somit muss von einem Werkvertragsverhältnis ausgegangen werden.“

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Gemäß § 25 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

§ 47 Abs. 2 EStG 1988 zufolge liegt ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Nach gängiger Rechtsprechung (VwGH 19. Dezember 1990, 89/13/0131, VwGH 20. Dezember 2000, 99/13/0223, VwGH 24. September 2003, 2000/13/0182) ist bei der Beurteilung, ob ein steuerliches Dienstverhältnis besteht, vom tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern auszugehen. Maßgebend sind weder die Bezeichnung noch subjektive Gesichtspunkte, sondern ausschließlich die objektiven Umstände (VwGH 18. Oktober 1989, 88/13/0185).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen (VwGH 21. Dezember 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. Eine Kontrolle des Auftraggebers hinsichtlich Art, Ort und Zeit der Beschäftigung spricht für Nichtselbständigkeit.

Im Einzelfall ist für die Beurteilung das Gesamtbild der tatsächlich ausgeübten Tätigkeit maßgeblich.

Gemäß § 41 Abs 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Nach Abs 2 in der ab 1994 anzuwendenden Fassung dieser gesetzlichen Bestimmung (Steuerreformgesetz 1993, BGBl. Nr. 818) sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs 3 FLAG 1967 idF BGBl. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988. Die Regelungen des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG



festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs 4 und 5 HKG idF BGBl. 958/1993 bzw § 57 Abs 7 und 8 HKG idF BGBl. 661/1994.

Eine Weisungsgebundenheit bedingt, dass der Arbeitnehmer verpflichtet ist, den Weisungen des Arbeitgebers zu folgen. Die Stärke des geforderten Weisungsrechtes ist abhängig von der Art der Tätigkeit. Nicht jede Unterordnung unter den Willen eines anderen hat bereits die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge. Auch ein Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, ist in der Regel verpflichtet, Weisungen des Auftraggebers bezüglich der Tätigkeit einzuhalten, ohne dadurch seine Selbständigkeit zu verlieren (vgl. VwGH 16.2.1994, Zl. 92/13/0149; 9.7.1997, Zl. 95/13/0289). Ist der Steuerpflichtige verpflichtet, innerhalb eines bestimmten örtlichen und zeitlichen Bereiches tätig zu werden, dann handelt es sich um eine sachliche Weisungsgebundenheit, welche auch bei einem Werkvertrag vereinbart werden kann. Ebenso ist die Verpflichtung, eine Arbeit sach- und termingerecht fertig zu stellen, bloß eine sachliche Weisungsgebundenheit. Dieses sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet.

Das sachliche Weisungsrecht 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 (VwGH 21. Dezember 1993, 90/14/0103; VwGH 23. Mai 2000, 97/14/0167; VwGH 20. Dezember 2000, 99/13/0223). So nimmt das persönliche Weisungsrecht des Arbeitgebers etwa auf die Art der Ausführung der Arbeit, die Zweckmäßigkeit des Einsatzes der Arbeitsmittel, die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten, die Vorgabe des Arbeitsortes usw Einfluss.

Wenn die steuerrechtliche Vertretung in ihrer Eingabe vom 17. Mai 2007 einwendet, dass sich die zeitliche Lagerung der Massagen in der Winter- wie auch in der Wandersaison klarerweise aus den Gegebenheiten ergebe, d.h. diese würden überwiegend am späten Nachmittag stattfinden und durch die Zeiten des Abendessens begrenzt, gibt sie jedenfalls entgegen ihren Einwendungen zu erkennen, dass sich die für den Bw im Hotel tätigen Masseur nach den betrieblichen Gegebenheiten richten mussten und somit hiedurch auch in den geschäftlichen Organismus des Betriebes eingebunden waren und auch diesbezüglich eine persönliche Weisungsgebundenheit bestand. Wie das alleinige Argument, die Massagen würden im Hotel des Bw stattfinden, eine Selbständigkeit der für das Hotel des Bw tätigen Masseur untermauern könnte, kann von der Abgabenbehörde zweiter Instanz aufgrund der Ausführungen der steuerlichen Vertretung in ihrer Eingabe nicht nachvollzogen werden. Denn die Massagen werden nach den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung des

Finanzamtes als Gesamtpaket und im Rahmen der Hotelleistungen – siehe hierzu auch den bereits erwähnten Internetauftritt – angeboten, weshalb auch aus diesem Grund nicht davon ausgegangen werden kann, dass diese Leistungen auch solche einschließen, die die Masseure als selbständig Tätige in ihren Praxen durchführten. Noch dazu kommt erschwerend die Aussage in der Niederschrift hinzu, und zwar dass die Masseure für das Hotel des Bw die genannten Leistungen unbestrittenermaßen auch bis zum April 2004 in einem Dienstverhältnis erbracht hätten und ab diesem Zeitpunkt keine Masseure mehr angestellt worden seien, da man dem Bw nahegelegt hat, dies zu unterlassen, da das Hotel keine Befugnis hat, dieses Gewerbe auszuüben. Man habe daher nur noch „selbständige Masseure“ in Anspruch genommen. Dies lässt aber auch den Schluss zu, dass trotz Vorliegen gleicher Gegebenheiten und Sachverhalte vom Bw sozusagen als Schutzmaßnahme die vormalig im Rahmen von Dienstverhältnissen ausgeübten Tätigkeiten (Massagen) nunmehr als im Rahmen von Werkvertragsverhältnissen ausgeübt umgestaltet wurden, obwohl sich an der Art der Tätigkeiten und dem gesamten Umfeld sowie der Ausgestaltung der Vertragsverhältnisse keine Veränderungen ergeben haben.

Wie die steuerrechtliche Vertretung richtig ausführt, zielt die persönliche Weisungsgebundenheit auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft ab. So nimmt das persönliche Weisungsrecht des Arbeitgebers etwa auf die Art der Ausführung der Arbeit, die Zweckmäßigkeit des Einsatzes der Arbeitsmittel, die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten, die Vorgabe des Arbeitsortes usw Einfluss.

Wenn die steuerrechtliche Vertretung argumentiert, dass der Eigentümer des Hotels den Massagebereich gar nicht überwachen könne, da ihm die fachliche Qualifikation hiezu fehlt, kann dem entgegnet werden, dass ihm auch bezüglich anderer fachlich qualifizierter Tätigkeiten im Hotel – wie zB beim Chefkoch etc. – die fachliche Qualifikation hiezu zwar fehlt, eine Überwachungsmöglichkeit und –befugnis aber nicht alleine davon abhängig gemacht werden kann, ob die jeweilige Ausbildung betreffend des zu überwachenden Personals auch beim Überwachenden gegeben ist bzw vorliegt. Das von der steuerrechtlichen Vertretung diesbezüglich angeführte Argument zielt damit ins Leere.

Auch der Einwand, es fehle an der Unterwerfung unter die betrieblichen Ordnungsvorschriften (Arbeitszeit und Arbeitspausen), da der Massagebereich ein vom übrigen betrieblichen Geschehen völlig unabhängiger vom Hotelbetrieb gelöster Bereich ist, entspricht nicht den tatsächlichen Gegebenheiten. In der Vorlageschrift wird nämlich eindeutig ausgeführt, dass sich die Masseure nach betrieblichen Gegebenheiten zu richten haben (siehe Wander- und Wintersaison sowie Begrenzung der Zeiten aufgrund des Abendessens etc). Der Massagebereich zählt aufgrund des vom Hotel angebotenen Paketes an Leistungen ebenfalls

zu den Leistungsbereichen des Betriebes und kann daher auch nicht als völlig unabhängiger Bereich bezeichnet werden. Auch für die Masseure gibt es nach den Ausführungen in der Niederschrift klare Angaben zu den Zeiten (überwiegend nachmittags von 15.00 bis 18.00 Uhr) und kann auch davon ausgegangen werden, dass das Nichteinhalten der Massagezeiten bzw. eine mangelhafte Ausführung der Massagen Konsequenzen – wie bei allen anderen Dienstnehmern des „eigentlichen“ Hotelbereiches – nach sich ziehen würde. Insoweit ist diesbezüglich somit eine Überwachung gegeben. Inwieweit in Zeiten, wo ein Kellner beispielsweise nur wenige Gäste zu bedienen hat, ihm auch noch andere Tätigkeiten zugewiesen werden können, ist für den vorliegenden Berufungsfall nicht entscheidungsrelevant. Dass die Masseure sehr wohl in den betrieblichen Organismus bzw. die betrieblichen Abläufe eingebunden waren und auch in einer persönlichen Abhängigkeit zum Arbeitgeber standen, untermauert auch die Aussage der steuerlichen Vertretung in ihrer Vorlageschrift, dass bei Bedarf auch zu anderen Zeiten massiert wurde. Vom Fehlen einer organisatorischen Eingliederung kann daher wohl nicht gesprochen werden.

In der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes wird angeführt, dass die Akquirierung der Leistungswerber über in den Hotelzimmern aufliegenden Prospekten und durch Mundpropaganda innerhalb des Hotels erfolgen würde. Das Argument der Mundpropaganda wird von der steuerrechtlichen Vertretung aufgegriffen, um ein Unternehmerrisiko bei den Masseuren zu unterstellen. Diesbezüglich ist festzuhalten, dass allein eine mögliche Mundpropaganda im vorliegenden Berufungsfall ein Unternehmerrisiko nicht zu begründen vermag. Den hier in Rede stehenden Masseuren wurden – wie bereits in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt – die wesentlichen Arbeitsmittel (z.B. Massagetisch, Handtücher etc.) vom Hotel zur Verfügung gestellt. Bezüglich der Angabe, die Masseure würden vom in der Preisliste des Hotels angeführten Massagepreis 60 % erhalten und 40 % somit als „Miete“ dem Hotel überlassen, ist folgendes auszuführen: Im Akt des Finanzamtes befinden sich Kopien der in Rechnung gestellten Honorare der Masseure. In keiner Aufzeichnung lässt sich erkennen, dass hier Ausgaben in Form von Mietkosten getätigt wurden. Es liegt wohl in der Natur der Sache selbst, dass ein Hotel einen gewissen Preis für Leistungen – wie z.B. Massagen – kalkuliert. Mit den Masseuren werden ebenfalls Preise pro Massage vertraglich vereinbart. Dass der Hotelier daher mehr einnimmt (siehe Preis laut Preisliste des Hotels) als er dann an die Masseure weitergibt, liegt wohl an der vom Hotelier kalkulierten Gewinntangente und den jeweils für ihn selbst anfallenden Kosten und jedenfalls nicht daran, dass – wie in der Niederschrift wiedergegeben – „der Masseur sozusagen 60 % des Preises laut der im Hotelzimmer ausgehängten Preisliste erhält und die restlichen 40 % des Preises an das Hotel abgibt“. Noch dazu fehlen diesbezüglich alle Unterlagen, die einen derartigen Vorgang nachweisen könnten (wie z.B. Rechnungen an die Masseure für die Miete

der Räumlichkeiten, vertragliche Vereinbarungen, Abrechnungen der Masseure etc.). Vielmehr werden nach den bereits gemachten Ausführungen und Darstellungen die Abrechnungen der Massagen vorerst zwischen den Kunden und dem Hotel laut Preisliste des Hotels durchgeführt und darauf basierend die Abrechnungen zwischen Hotel und Masseuren durchgeführt. Ein Unternehmerrisiko kann daher aufgrund des vorliegenden Sachverhalts nicht erkannt werden.

Abschließend ist noch zu ergänzen, dass der von der steuerrechtlichen Vertretung in ihrer Berufungsschrift argumentierte Begründungsmangel durch die in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes gemachten Feststellungen und Ausführungen saniert und somit behoben wurde.

Im vorliegenden Berufungsfall ist nach vorstehenden Ausführungen eindeutig davon auszugehen, dass die Merkmale, welche für ein Dienstverhältnis der in Rede stehenden Masseure sprechen, insgesamt überwiegen, weshalb wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden war.

Feldkirch, am 29. Juni 2007