

VIEHBÖCK BREITER SCHENK & NAU

R E C H T S A N W Ä L T E

WIEN
JASOMIRGOTTSTRASSE 6
A-1010 WIEN
TEL +43 1 535 24 53
FAX +43 1 535 28 10

MÖDLING
BAHNHOFSPLATZ 1A
STG. I, TOP 5
A-2340 MÖDLING
TEL +43 2236 22 050
FAX +43 2236 49 239

OFFICE@VBSN.AT
WWW.VBSN.AT

ZUR „SCHEINSELBSTSTÄNDIGKEIT“ – ABGRENZUNG ZWISCHEN SELBSTSTÄNDIGEN UND DIENSTNEHMERN, INSBESONDERE IM AUSSENDIENST

RA Dr. Gustav Breiter

Beurteilungsgrundlagen

Finanzämter und Sozialversicherungsträger stellen bei ihrer Beurteilung nicht nur auf den schriftlichen Vertrag bzw. sonstige vorliegende Unterlagen ab, sondern auch auf die Vertragswirklichkeit, d.h. auf die gelebten Verhältnisse. So zögern die Behörden nicht, schriftliche Vertragsbestimmungen dann für nicht relevant anzusehen, wenn der gelebte Vertrag dem schriftlich Vereinbarten entgegenläuft. Umgekehrt wird ein schriftlicher Vertrag, z.B. eine schriftlich festgelegte Berichtspflicht, auch dann betont, wenn diese in der Praxis kaum oder gar nicht umgesetzt wurde (es liegt dann am betroffenen Unternehmen darzustellen, dass es zu einer konkludenten Vertragsänderung bzw. einer einvernehmlich anders gelebten Praxis gekommen ist).

Die von den Behörden angesetzten Kriterien (vgl. unten) sind relativ „schwammig“ und weitgehend, sodass es stets auf die Umstände des Einzelfalls ankommt. Dies gilt umso mehr, als der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung betont, dass das „Gesamtbild“ der Tätigkeit maßgebend ist, wobei nicht alle Kriterien für eine Dienstnehmereigenschaft

iSd Steuer- bzw. Sozialversicherungsrechts erfüllt sein müssen, sondern dass es eben nur auf ein „Überwiegen“ ankommt.

1. Rechtliche Grundlagen

1.1 Dienstnehmer nach § 47 Abs 2 EStG

Dienstnehmer iSd Steuerrechts ist, wer in den geschäftlichen Organismus eingebunden ist und Weisungen des Arbeitgebers zu befolgen hat.

Bei Vertretern ist zusätzlich das sog. Unternehmerwagnis von Bedeutung. In der Praxis wird in Entscheidungen zu Außendienstmitarbeitern ganz besonders betont, ob der Steuerpflichtige mit der ausgeübten Tätigkeit Unternehmerrisiko trägt (vgl UFS Linz 20. 10. 2006 GZ RV/0428-L-05). Auf den Gewerbeschein kommt es hingegen nicht an.

So sagt der VwGH, dass der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus insofern keine wesentliche Bedeutung zukommt, wenn der Auftragnehmer nur außerhalb der örtlichen Einrichtungen des Unternehmens tätig wird (vgl 90/14/0184 betreffend eine Vertreterstätigkeit). Maßgebend ist, ob ein erfolgsunabhängiger Lohn bezahlt wird, d.h. ob den Leistungserbringer tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft (92/13/0022; 2001/15/0057). Das Unternehmerwagnis ist „eines der entscheidendsten Kriterien für eine selbständige Tätigkeit“ (83/13/0070). Obwohl der Vertreter verpflichtet war, lückenlos innerhalb der vorgegebenen Zeit zu arbeiten, er zu einer wöchentlichen Berichterstattung und zur persönlichen Arbeitsleistung verpflichtet war und er sogar einem Konkurrenzverbot unterlag, hat der VwGH auf das für Handelsvertreter entscheidendste Kriterium, nämlich das Unternehmerwagnis abgestellt. Auf dieses Kriterium wird auch in den Lohnsteuerrichtlinien 2002, Richtlinie des BMF, GZ 07 2501/4-IV/7/01 vom 16. 12. 2008 abgestellt. Es kommt eben darauf an, ob der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit sowie den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängig ist.

Mit anderen Worten: Es kommt bei der steuerrechtlichen Beurteilung besonderes darauf an, dass kein Fixum bezahlt wird, keine Diäten, kein Spesen- und kein sonstiger Kostenersatz. Die Entlohnung muss also ausschließlich bzw. zumindest weitgehend auf Provisionsbasis erfolgen. Ist dies der Fall, ist es hinsichtlich des Außendienstes schwer vorstellbar, dass trotz fehlendem Unternehmerwagnis die Judikatur zur Ansicht gelangt, dass eine Dienstnehmereigenschaft nach EStG vorliegt. Dies könnte nur dann der

Fall sein, wenn die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus und die Weisungsbindung ganz besonders stark ausgeprägt sind.

So wurde ein Versicherungsvertreter, obwohl ausschließlich Provisionen bezahlt wurden, als Dienstnehmer nach § 47 Abs 2 EStG beurteilt, weil er einem Konkurrenzverbot unterlag, er die Verpflichtung hatte, ausschließlich beigestelltes Werbematerial zu verwenden, er die Verpflichtung hatte, während der Geschäftszeiten telefonisch erreichbar zu sein, Urlaub nur im Einvernehmen möglich war, er an Schulungen und Dienstbesprechungen teilnehmen musste und eine Genehmigung zur Anstellung eigener Arbeitnehmer notwendig war (2000/15/0127).

1.2 Dienstnehmereigenschaft nach § 4 Abs 2 ASVG

Nach § 4 Abs 2 ASVG ist Dienstnehmer iSd Bundesgesetzes, wer in einem Verhältnis persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegen Entgelt beschäftigt wird. Dazu gehören auch Personen, bei deren Beschäftigung die Merkmale persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegenüber den Merkmalen selbständiger Ausübung der Erwerbstätigkeit überwiegen.

Die persönliche Abhängigkeit ergibt sich aus Ordnungsvorschriften über Arbeitsort, Arbeitszeit und arbeitsbezogenes Verhalten. Für Vertreter kommt allerdings aufgrund der „dislozierten Tätigkeit“, aufgrund derer die Unterordnung *nicht* so auffällig zu Tage tritt, anderen Merkmalen eine ganz besondere Bedeutung zu. **Diese Merkmale sind die Weisungsgebundenheit in einer bestimmten Art, das Konkurrenzverbot, Fixum/Spesenvergütung, Berichterstattungspflicht sowie die mangelnde Verfügung über eine eigene Betriebsstätte und eigene Betriebsmittel** (2001/08/0096).

So wurde ein „selbständiger Merchandiser/Regalbetreuer, der im Auftrag eines Handy-Betreibers Passanten anzusprechen und sie einzuladen hatte, das neue Handynetz (One) zu testen, sowie Warenpräsentationen auf Verkaufsständen durchzuführen“, als Dienstnehmer iSd ASVG beurteilt. Dieser hatte an 7 Tagen pro Woche 10 Stunden pro Tag zu arbeiten. Er durfte sich während der Arbeitszeit nicht vom Präsentationsstand entfernen. Er hatte eine Liste mit der vorgegebenen Route und die Standorte, die angefahren werden mussten samt genauer Datumsangabe. Eine Verlegung des Standorts war nicht zulässig. Er war auch verpflichtet, bestimmte T-Shirts und Kappen zu tragen, hat keine eigenen Betriebsmittel eingesetzt und er musste Tagesberichte ausfüllen. Trotz nicht ausdrücklich vereinbarten Konkurrenzverbots wurde dieser „selbständige Regalbetreuer“ als echter Dienstnehmer iSd § 4 Abs 2 ASVG beurteilt.

Ein ähnlicher Sachverhalt, nämlich eine Warenpräsentation im Kaufhaus, organisatorisch eingebunden und angewiesen durch Richtlinien, kontrolliert durch Berichte und verpflichtende Meldungen wurde ebenso als Dienstnehmertätigkeit beurteilt. Im konkreten Fall gab es keine generelle Vertretungsregelung, die Arbeitszeit musste am Abend jeweils bestätigt werden, die Betriebsmittel wurden durch den Dienstgeber bereit gestellt (2006/08/0276).

In einem anderen Fall wurden Fixum bzw. Spesenersatz bezahlt, es gab verpflichtende Kundentermine mit Anweisungen, Urlaub und Krankheit mussten bekanntgegeben werden, ebenso bestand eine Berichtspflicht. Auch in diesem Fall wurden die persönliche Abhängigkeit und damit die Dienstnehmereigenschaft bejaht (2005/08/0197).

Die maßgebenden Fälle, die bisher zu Handelsvertretern entschieden wurden, stellen sich dar wie folgt:

- Ein Handelsvertreter, der auf „Parties“ Geschirr, Porzellan, Besteck etc. zu verkaufen hatte, wurde als Dienstnehmer qualifiziert, weil er weisungsgebunden war, ein Konkurrenzverbot bestand, eine Berichtspflicht und auch eine persönliche Arbeitspflicht. Es waren keine eigene Betriebsstätte und keine eigenen Betriebsmittel vorhanden. Er erhielt *Adressen von Kunden zugeteilt*, die er betreuen musste, er musste an den *Montagsmeetings teilnehmen* sowie an *Schulungen*. Es erfolgten *Verhaltensrichtlinien* und *Weisungen* und der Handelsvertreter hatte mindestens zweimal pro Woche in der Firma zu erscheinen. Offenkundig ist der Handelsvertreter all diesen vertraglich vereinbarten Pflichten auch tatsächlich nachgekommen (96/08/0053).
- „Entscheidend bleibt, ob bei der tatsächlichen (und nicht bloß bei der vereinbarten) Beschäftigung“ die Kriterien persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit überwiegen.

Wichtig aber: „Eine bloße Koordinierung mit den Erfordernissen eines Vertragspartners stellt keine Weisungsgebundenheit im arbeitsrechtlichen Sinn dar“.

Die Gewährung eines „relativ hohen Fixums“, die Gewährung von „Kilometergeld“ und der Ersatz der Reisespesen sprechen zwar eindeutig für ein Dienstverhältnis. Nachdem die Behörde im konkreten Fall keine (weiteren) Tatsachenfeststellungen getroffen

hat, hat der Verwaltungsgerichtshof den Bescheid wegen Rechtswidrigkeit aufgehoben (2001/08/0158).

- Es sind die „wahren Verhältnisse“ maßgeblich, dh auch bei der tatsächlichen und nicht bloß vereinbarten Art der Beschäftigung müssen die Kriterien persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit überwiegen. Dabei kann zunächst davon ausgegangen werden, dass der Vertrag entsprechend seinem Wortlaut durchgeführt wird. Weichen die wahren Verhältnisse jedoch vom Vertrag ab, so ist dies ein Indiz dafür, dass nur ein Scheinvertrag vorliegt. Eine Scheinvereinbarung ist von vornherein als Grundlage für die Beurteilung der Versicherungspflicht nicht geeignet. Insofern kommt es dann auf die tatsächlichen Verhältnisse an.

Musste der Berater *innerhalb einer Woche sämtliches Adressenmaterial bearbeiten* und alle Unterlagen unaufgefordert und unverzüglich zurückgeben, spricht dies für einen Dienstvertrag. Im Fall einer *Erkrankung* oder sonstigen Unmöglichkeit der Bearbeitung musste er dies *unverzüglich melden*. Aus diesen Bestimmungen ergab sich auch eine persönliche Arbeitspflicht. Ein freies Vertretungsrecht wurde nicht angenommen (2005/08/0084).

- In einem weiteren, sehr komplexen Fall rund um die Anwerbung von Vereinsförderern hat der VwGH bestätigt, dass die tatsächliche und nicht bloß vereinbarte Beschäftigung zu beurteilen ist. Es ist daher zunächst zu prüfen, ob der Vertrag eine eindeutige Antwort darauf, welche Art von Vertrag gewollt war, zulässt oder nicht. Im letzteren Fall ist die tatsächliche Durchführung der Beschäftigung entscheidend. Im konkreten Fall hatten die Werber bzw Werbeleiter keine eigenen betrieblichen Gestaltungsmöglichkeiten, sie verfügten auch nicht über nennenswerte eigene Betriebsmittel, sie waren weiters vollständig in das betriebliche Formular- und damit Berichtswesen eingebunden, worin sich auch eine Weisungsbindung im Bezug auf das arbeitsbezogene Verhalten manifestiert. Daraus ergaben sich auch Kontrollmöglichkeiten. Aber: Bei Vertretertätigkeiten kann die fehlende Verfügbarkeit über die eigene Arbeitskraft auch in anderer Weise als durch die Vorgabe einer starren Arbeitszeit zum Ausdruck kommen, so etwa durch die *Vorgabe der Häufigkeit der Besuche zur kontinuierlichen Betreuung des Kundenstocks*. Ist die beschäftigte Person in dieser Hinsicht in der Gestaltung ihrer Tätigkeit weitgehend frei, kann dies gegen eine Dienstnehmereigenschaft sprechen. Letztlich hat der VwGH den erlassenen Bescheid zur Abklärung näherer Feststellungen aufgehoben (2001/08/0053).

1.3 Freier Dienstnehmer nach § 4 Abs 4 ASVG

Ein freier Dienstvertrag liegt vor, wenn Dienstleistungen für bestimmte oder unbestimmte Zeit erbracht werden, dies im Wesentlichen persönlich und ohne *wesentliche* eigene Betriebsmittel.

Zu Warenpräsentatoren gibt es eine Entscheidung, in der eine Vorführung bei Kunden unter freier Zeiteinteilung als freie Dienstnehmertätigkeit beurteilt wurde. Der Verwaltungsgerichtshof hat betont, dass es sich um eine kontinuierliche Arbeitsleistung handelt, kein abschließendes Werk vorliegt und (was im vorliegenden Fall offensichtlich entscheidend war) eine Bezahlung für eine Vorführung bei Kunden auch ohne Umsatz erfolgte. Es gab also ein Fixum pro Vorführung (2005/08/0082).

Im Rahmen der freien Dienstnehmereigenschaft nach § 4 Abs 4 ASVG ist aber für den Fall, dass Gewerbeschein und damit eine GSVG-Versicherung vorliegen, eine Einbeziehung in das ASVG nicht möglich.

2. Rückabwicklung bei „Umqualifizierung“

Kommt es zu einer gänzlichen „Rückverrechnung“ (Lohnsteuer/Einkommensteuer, USt, Vorschreibung von Sozialabgaben), gilt Folgendes:

Die Lohnsteuer, die dem Dienstgeber vorzuschreiben ist, kann mit der Einkommensteuer, die an sich dem (tatsächlich) Dienstnehmer rück zu erstatten ist, gegen verrechnet werden (aber nur wenn der Dienstnehmer zustimmt).

Die USt, die sich der Dienstgeber zu Unrecht zurück geholt hat, hat dieser zurück zu bezahlen. Der Dienstnehmer, der sie zu Unrecht abgeführt hat, erhält diese zurück. Er hat sie dem Dienstgeber zu ersetzen (für die direkte Rückverrechnung gilt oben Gesagtes).

Richtig spannend ist der Bereich der GSVG-Beiträge: diese erhält der Dienstnehmer zurück. Dem Dienstgeber, dem die ASVG-Beiträge vorgeschrieben werden, steht aber kein Regressanspruch zu (auch nicht hinsichtlich der DN-Beiträge)!