

X GmbH, ** Z;
Kommunalsteuer - Beschwerde**

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Landesverwaltungsgericht Tirol hat durch seinen Richter Dr. Alfred Stöbich über die Beschwerde der X GmbH, **** Z, vertreten durch Rechtsanwalt, Adresse, gegen den Berufungsbescheid des Stadtsenats der Gemeinde Z vom 27.03.2014, Zahl ****, Abg.Nr. ****,

zu Recht erkannt:

1. Gemäß § 279 Bundesabgabenordnung idF BGBl I Nr 14/2013 (BAO) wird die Beschwerde als **unbegründet abgewiesen**.
2. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben wird auf den Bescheid **** des Stadtmagistrates Z vom 21.03.2013, Abgabenummer ****, verwiesen.
3. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß § 25a VwGG eine **ordentliche Revision** an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG **unzulässig**.

Rechtsmittelbelehrung

innerhalb von sechs Wochen ab Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - durch eine bevollmächtigte Rechtsanwältin oder einen bevollmächtigten Rechtsanwalt beim Verfassungsgerichtshof eingebracht werden.

Den Parteien des Beschwerdeverfahrens steht das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen ab Zustellung dieser Entscheidung eine ordentliche/außerordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben. Die Revision muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - durch eine bevollmächtigte Rechtsanwältin oder Wirtschaftstreuhänderin oder durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt oder Wirtschaftstreuhänder beim Landesverwaltungsgericht Tirol eingebracht werden.

Die für eine Beschwerde oder Revision zu entrichtenden Eingabegebühren ergeben sich aus § 17a Verfassungsgerichtshofgesetz 1953 und § 24a Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Mit einem Bescheid **** vom 21.03.2013 setzte der Stadtmagistrat Z gegenüber der Beschwerdeführerin in Bezug auf die Betriebsstätte Z die Kommunalsteuer für den Zeitraum 01.10.2008 bis 31.12.2011 wie folgt fest:

	<i>„Bemessungsgrundlage</i>	<i>Steuer</i>
<i>Festgestellte BMG</i>	<i>110.470,11 EUR</i>	<i>3.314,10 EUR</i>
<i>- erklärte BMG</i>	<i>100.194,11 EUR</i>	<i>3.005,82 EUR</i>
<hr/>		
<i>Forderung</i>		<i>308,28 EUR</i>
<i>+ 2,0% Säumniszuschlag</i>		
<i>von 308,28 EUR</i>		<i>6,17 EUR</i>
<i>+ 10,00% Verspätungszuschlag</i>		
<i>von 308,28 EUR</i>		<i>30,83 EUR"</i>

In der Begründung wurde auf die gemäß § 14 Kommunalsteuergesetz durchgeführte gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben verwiesen.

Mit Schriftsatz vom 03.04.2013 wurde von der Beschwerdeführerin gegen diesen Bescheid Berufung erhoben. In der Begründung wurde darauf verwiesen, dass im Prüfungsbericht betreffend die lohnabhängigen Abgaben vom 01.10.2008 bis 31.12.2011 die Zahlungen in Höhe von Euro 10.276,-- für bei der Beschwerdeführerin beschäftigte Aushilfskräfte festgestellt worden seien und diese Summe als Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer verwendet worden sei. Es seien sodann Euro 308,28 an Kommunalsteuer, Euro 6,17 an Säumniszuschlag und Euro 30,83 an Verspätungszuschlag also sohin Euro

345,28 vorgeschrieben worden. Diese Vorschreibung stütze sich vor allem darauf, dass für Promotionstätigkeit eingesetzte Mitarbeiter als Dienstnehmer angesehen worden wären. Tatsächlich verhalte es sich bei den genannten Aushilfskräften wie folgt:

Die Beschwerdeführerin habe seinem Kunden zu dessen Werbetätigkeit mehrere Personen (Promotionsmitarbeiter) zur Verfügung gestellt. Es sei Aufgabe dieser Mitarbeiter gewesen, Leute auf der Straße anzusprechen, ihnen Flyer sowie Gutscheine zu übergeben und sie auf das nahegelegene Geschäftslokal des Kunden hinzuweisen. Für die Ausübung dieser Tätigkeit hätten sie natürlich Flyer und Gutscheine gestellt bekommen. Der Ort der Tätigkeit sowie die generelle Arbeitszeit seien ihnen ebenfalls vorgegeben worden. Dies sei jedoch selbsterklärend. Das Geschäftslokal habe gewisse Öffnungszeiten und sei es nur zu diesen sinnvoll, Gutscheine auszuteilen und auf das Geschäftslokal hinzuweisen. Die Art, wie auf Personen auf der Straße zugegangen werde und was dabei genau gesagt würde, sei den Promotionsmitarbeitern nicht weiter vorgeschrieben worden. Den Promotionsmitarbeitern seien Ort, genereller Zeitrahmen und Flyer bzw Gutscheine vorgegeben worden. Dies würde sich aber schon aus der betrieblichen Notwendigkeit der Promotionstätigkeit der Kunden der Beschwerdeführerin ergeben und könne keinesfalls ausschlaggebend für die Beurteilung der Dienstnehmereigenschaft nach § 2 Kommunalsteuergesetz sein. Vielmehr sei auf die Einordnung in die betriebliche Struktur zur Beschwerdeführerin, auf die Weisungsgebundenheit und das betriebswirtschaftliche Risiko einzugehen. Die Promotionsmitarbeiter hätten lediglich geschuldet, den Auftrag zu erfüllen, die Flyer zu verteilen, Leute anzusprechen und auf das Geschäftslokal hinzuweisen. Nach der Erfüllung der Aufgabe und dem Ende der generellen Werbephase, die nur für ein paar Tage erfolgt sei, habe die Zusammenarbeit geendet. Die Promotionsmitarbeiter seien dem Unternehmen dann nicht mehr zur Verfügung gestanden und auch eine Wiederholung der Promotionstätigkeit sei nicht geplant gewesen. Lediglich aufgrund dessen, dass die Werbephase gefruchtet habe, habe der Kunde der Beschwerdeführerin erneut um Promotionsmitarbeiter angefragt. Diese hätte die Beschwerdeführerin erst selbst auftreiben müssen, wobei man Mitarbeiter, die sich erfolgreich und engagiert gezeigt hätten, angefragt hätte, ob sie ein weiteres Mal zur Verfügung stehen würden, was jeder grundlos ablehnen hätte können.

Jeder Promotionsmitarbeiter habe das wirtschaftliche Risiko seiner Tätigkeit getragen. Er hätte die Höhe seines Entgeltes bestimmen können. Hätte er mehr gearbeitet, dann hätte er auch mehr bekommen. Die Abrechnung sei gemäß der Promotionsvereinbarung nach Stunden erfolgt, was den tatsächlichen Aufwand eines jeden Promotionsmitarbeiters widerspiegeln sollte. Eine andere Leistungsgröße wäre im vorliegenden Fall nur schwer in Frage gekommen. Eine Abrechnung nach Stunden stehe einer Zuordnung eines wirtschaftlichen Risikos auf Seiten des Promotionsmitarbeiters nicht entgegen, zumal häufig Leistungen nach Stunden, die den tatsächlichen Aufwand „suggerieren“ würden, verrechnet würden.

In Summe ergebe sich, dass die Promotionsmitarbeiter nicht Dienstnehmer iSd § 2 Kommunalsteuergesetz seien. Diesbezüglich sei die Vorschreibung der Kommunalsteuer sowie des Säumniszuschlags und des Verspätungszuschlages nicht zu Recht erfolgt.

Mit Schreiben vom 08.08.2013 forderte die Abgabenbehörde erster Instanz eine Kopie des Promotionsvertrages an. In Bezug habenden Antwortschreiben vom 26.08.2013 wurde mitgeteilt, dass man sich aufgrund der kurzfristigen Beauftragung der Mitarbeiter darauf

beschränkt habe, die Vereinbarung mündlich abzuschließen. Die Stundensätze seien bei jeder Person individuell vereinbart worden und hätten zwischen Euro 8,-- bis Euro 12,50 pro Stunde betragen. Am Ende habe jede Person eine Honorarnote erstellt, in welcher auch die Stundenanzahl ersichtlich gewesen sei. Die Stunden seien nur mittels Erfahrungswerten plausibilisiert, jedoch in keinem Moment kontrolliert worden. Nach Begleichung der Forderungen aufgrund der Honorarnoten habe keine Verbindung mehr zwischen Auftragnehmer und Auftraggeber bestanden. In Bezug auf die rechtliche Einordnung wurde auf das bisherige Vorbringen verwiesen. Die Promotionsmitarbeiter seien jedenfalls nicht Dienstnehmer der Beschwerdeführerin gewesen und hätte daher auch keine Kommunalsteuerpflicht bestanden.

Mit einer Berufungsvorentscheidung vom 30.09.2013 wurde die Berufung vom Stadtmagistrat der Landeshauptstadt Z als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde im Wesentlichen darauf verwiesen, dass Promotionsmitarbeiter nicht ein bestimmtes Werk geschuldet hätten, welches sie in zeitlicher und örtlicher Unabhängigkeit bzw auch vertretungsweise hätten erstellen lassen. Sie hätten ihre persönliche Arbeitskraft geschuldet und seien dem Willen des Dienstgebers untergeordnet gewesen.

Mit Schriftsatz vom 04.11.2013 wurde ein Vorlageantrag gestellt. Mit einem Berufungsbescheid vom 27.03.2014 gab der Stadtsenat der Landeshauptstadt Z als Berufungsbehörde der Berufung keine Folge und wurde die erstinstanzliche Entscheidung voll inhaltlich bestätigt. In der Begründung ging die Abgabenbehörde zweiter Instanz davon aus, dass die einzelnen Promotionsmitarbeiter ihre Dienstleistung persönlich hätten erbringen müssen. Zeit und Ort der Erbringung der Tätigkeit seien vorgegeben gewesen. Die kurze Dauer der Tätigkeit und auch die individuelle Vereinbarung des Stundensatzes würden nicht gegen die Kommunalsteuerpflicht sprechen. Bei einer Gesamtbetrachtung sei von einer Eingliederung der Promotionsmitarbeiter in den betrieblichen Organismus auszugehen.

Gegen diese Berufungsentscheidung wurde mit Schriftsatz vom 28.03.2014 innerhalb offener Frist Beschwerde an das Landesverwaltungsgericht Tirol erhoben. Dabei wurde auf das bisherige Vorbringen verwiesen. Ergänzend wurde ausgeführt, dass man sich in Bezug auf die von den Mitarbeitern geltend gemachten Stunden vorbehalten habe, die Anzahl der Stunden und somit die Summe des Honorars zu reduzieren, soweit die verrechneten Stunden außerhalb von Erfahrungswerten gelegen wären, sodass für jeden Auftragnehmer dahingehend auch ein wirtschaftliches Risiko bestanden habe. Er hätte weniger bezahlt bekommen, wenn er den Auftrag nicht in einer wirtschaftlich vertretbaren Weise hätte erledigen können. Die Verrechnung auf Stundenbasis sei für sich allein betrachtet kein Kriterium für das Vorliegen eines freien Dienstvertrages.

Es sei jedem Auftragnehmer auch frei gestanden, sich vertreten zu lassen. Würde einem handwerklich begabten Studenten der Auftrag erteilt werden, er soll in den nächsten Tagen eine gekaufte Sauna im Keller aufstellen und würde die Bezahlung „nach Aufwand in Stunden“ erfolgen, würde niemand von einer Kommunalsteuerpflicht ausgehen, zumal das Vorliegen eines Werkvertrages augenscheinlich sei. Im gegenständlichen Fall handle es sich nicht um eine Sauna sondern um das Verteilen von Flyern, wobei der Ort nicht der Keller sei sondern ein Einkaufszentrum mit einem Areal im Ausmaß von mehreren tausend Quadratmetern.

In der Gesamtbetrachtung sei vom Vorliegen eines Werkvertrages auszugehen. Der geschuldete Erfolg habe in der Abgabe sämtlicher Flyer bestanden. Es hätte die Möglichkeit der Vertretung bestanden. Es sei keine Weisungsgebundenheit gegeben. Es habe eine freie Zeiteinteilung bestanden, jedoch innerhalb der generellen Öffnungszeiten. Die Promotionsmitarbeiter seien daher keine Dienstnehmer der Beschwerdeführerin und liege daher auch keine Verpflichtung zur Abführung der Kommunalsteuer vor.

II. Sachverhalt:

Bei der Beschwerdeführerin wurde der Zeitraum 01.10.2008 bis 31.12.2011 einer Prüfung der lohnabhängigen Abgaben unterzogen. Für den Zeitraum 01.01.2011 bis 31.12.2011 wurde festgestellt, dass ein Betrag von Euro 1.276,-- an Aushilfen bezahlt wurde, wobei unter anderem auch keine Kommunalsteuer entrichtet wurde.

Bei diesen Aushilfen handelt es sich um so genannte Promotionsmitarbeiter. Die Beschwerdeführerin stellte zumindest einem Kunden für diese Werbetätigkeit mehrere Mitarbeiter zur Verfügung. Diese Mitarbeiter wurden kurzfristig akquiriert. Aufgrund dieser Kurzfristigkeit wurde lediglich eine mündliche Vereinbarung über deren Tätigkeit getroffen.

Aufgabe dieser Promotionsmitarbeiter war es, auf dem Areal eines Einkaufszentrums Flyer und Gutscheine an Passanten auszuhändigen, mit denen auf das nahe gelegene Geschäftslokal des Kunden hingewiesen wurde. Diese Flyer und Gutscheine wurden den Promotionsmitarbeitern zur Verfügung gestellt. Die Tätigkeit erfolgte nur für wenige Tage. Ort der Tätigkeit und generelle Arbeitszeit waren insoweit vorgegeben, als die Promotionstätigkeit lediglich während der Öffnungszeiten des Geschäftslokales und auch in dessen Nähe durchzuführen war. Die Abrechnung erfolgte nach geleisteten Arbeitsstunden, wobei sich der Stundensatz auf Euro 8,-- bis Euro 12,50 pro Stunde belief. Seitens der Beschwerdeführerin erfolgte in Bezug auf die von den Mitarbeitern vorgelegten Stundenabrechnungen eine Plausibilitätskontrolle. Eine Möglichkeit der Promotionsmitarbeiter, sich vertreten zu lassen, bestand. Anhaltspunkte dafür, dass dies tatsächlich der Fall war, liegen jedoch nicht vor.

Eine Wiederholung der Promotionstätigkeit war vorerst nicht geplant. Bei einer neulichen Anfrage des Kunden der Beschwerdeführerin für die Durchführung einer Promotionstätigkeit wurden Mitarbeiter, die sich zuvor engagiert gezeigt hatten, neulich angefragt.

III. Beweiswürdigung:

Diese Feststellungen ergeben sich aus dem abgabenbehördlichen Akt, insbesondere aus den Ausführungen der Beschwerdeführerin in der Berufung und in der Beschwerde.

IV. Rechtslage:

Das Kommunalsteuergesetz BGBI Nr 819/1993 in der hier gültigen Fassung BGBI I Nr 52/2009 lautet auszugsweise wie folgt:

*„Steuergegenstand
§ 1.*

Der Kommunalsteuer unterliegen die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind.

*Bemessungsgrundlage
§ 5.*

(1) Bemessungsgrundlage ist die Summe der Arbeitslöhne, die an die Dienstnehmer der in der Gemeinde gelegenen Betriebsstätte gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer (Lohnsteuer) unterliegen. Arbeitslöhne sind

- a) im Falle des § 2 lit. a Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG,
..."*

§ 47 Einkommensteuergesetz BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 8/2005 lautet auszugsweise wie folgt

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

V. Rechtliche Erwägungen:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hierzu die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, zitierte hg Judikatur) stellt das steuerliche Dienstverhältnis auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie das Fehlen des Unternehmerwagnisses ab; nach dieser Rechtsprechung ist in Zweifelsfällen zudem auf weitere Kriterien (wie beispielsweise laufenden Arbeitslohn, Pflicht zur persönlichen Arbeitsleistung, fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, feste Urlaubseinteilung) abzustellen. Der Begriff des steuerlichen Dienstverhältnisses ist somit ein durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneter Typusbegriff. Solchen Typusbegriffen sind die realen Erscheinungen an Hand einer Mehrzahl von Merkmalen zuzuordnen, wobei nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein müssen und die Entscheidung letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen hat (VwGH 18.07.2001, 2001/13/0063, uHa das Erkenntnis des

Verfassungsgerichtshofes G 109/00; vgl auch die hg. Erkenntnisse vom 22.03.2010, 2009/15/0200, vom 24.11.2011, 2008/15/0180, und vom 21.11.2013, 2012/15/0025).

In Bezug auf die im gegenständlichen Fall zu beurteilende Tätigkeit ist festzuhalten, dass insbesondere die zeitraumbezogene Abrechnung sowie die zeitliche (an den Geschäftsöffnungszeiten orientierte) sowie örtliche (an der Nähe zum beworbenen Geschäftslokal bezogene) Gebundenheit für das Vorliegen eines Beschäftigungsverhältnisses sprechen. Die Promotionsmitarbeiter haben auch, wie dies der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach in Bezug auf Werbemittelverteiler zum Ausdruck gebracht hat (vgl VwGH 24.03.2011, Zahl 2011/09/0029, 25.02.2004, Zahl 2001/09/0195), kein selbstständiges Werk hergestellt.

Der von der Beschwerdeführerin aufgezeigten möglichen Vertretungsbefugnis kommt vor dem Hintergrund, dass diese tatsächlich keine Relevanz hatte, keine entscheidende Bedeutung zu (vgl VwGH 31.01.1995, Zahl 92/08/0213). Die von der Beschwerdeführerin mit der Beschwerde aufgezeigte Möglichkeit einer Honorarreduzierung bezog sich darauf, dass „die verrechneten Stunden außerhalb der Erfahrungswerte“ gelegen wären. Dies hätte somit den Fall betroffen, dass ein Mitarbeiter mehr Stunden verrechnet hätte, als er tatsächlich geleistet hätte. Auch dies spricht eher für das Vorliegen einer Tätigkeit in persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit. Selbst ein an der Erledigung von Stückzahlen orientiertes Entgelt (wie etwa ein Akkordlohn) ist bei Dienstverträgen durchaus üblich und spricht nicht für eine Tätigkeit als selbstständiger Unternehmer (VwGH 27.10.1999, Zahlen 98/09/0033 – 0036).

Insgesamt überwiegen die Merkmale persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegenüber den Merkmalen selbstständiger Ausübung der Erwerbstätigkeit in hohem Maße.

Die aushilfsweise tätigen Promotionsmitarbeiter sind daher als Dienstnehmer iSd § 2 lit a Kommunalsteuergesetz anzusehen. Die Vorschreibung der Kommunalsteuer samt Säumniszuschlag und Verspätungszuschlag erfolgte daher zu Recht.

VI. Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Die ordentliche Revision ist unzulässig, da keine Rechtsfrage im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG zu beurteilen war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Ebenfalls liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor.

Landesverwaltungsgericht Tirol
Dr. Alfred Stöbich
(Richter)