

Verwaltungsgerichtshof  
Zlen. 3508/78, 131, 132/79

I M N A M E N D E R R E P U B L I K !

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Simon, Dr. Iro, Dr. Drexler und Dr. Pokorny als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Geismayer, über die Beschwerde des WJ in W, vertreten durch Dr. Rudolf Stöhr und Dr. Johann Stöhr, Rechtsanwälte in Wien VI, Mariahilferstraße 17/14, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat VI, vom 26. September 1978, Zl. 6-2297/1/78, betreffend Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer 1972 bis 1976, nach durchgeführter Verhandlung, und zwar nach Anhörung des Vortrages des Berichters sowie der Ausführungen des Vertreters der Beschwerde, Rechtsanwalt Dr. Rudolf Stöhr, und des Vertreters der belangten Behörde, Oberkommissär Dr. KB, zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 6.150,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e :

Beim Beschwerdeführer, der als sogenannter Vertriebsleiter bei der Firma F. Vertriebsgesellschaft m. b. H. (in den Akten mehrmals als Ges. m. b. H. und Co KG und im folgenden Firma F. bezeichnet) tätig war, fand eine abgabenbehördliche Prüfung statt, bei der der Prüfer die Meinung vertrat, der Beschwerdeführer stehe zu dieser Firma in keinem Dienstverhältnis. Dementsprechend bejahte er die Umsatzsteuer-, Einkommensteuer- und

Gewerbesteuerpflicht des Beschwerdeführers. Hinsichtlich der vom Prüfungsorgan ermittelten Besteuerungsgrundlagen besteht vor dem Verwaltungsgerichtshof kein Streit mehr. Das Finanzamt schloß sich der Auffassung der Betriebsprüfung an und erließ für 1972 bis 1976 die betreffenden Abgabenbescheide.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung, der zahlreiche Beilagen angeschlossen wurden. Darunter der Vertrag zwischen der Firma F. und dem Beschwerdeführer vom 2. November 1972, dem auszugsweise folgendes zu entnehmen ist:

§ 1 Z. 1: „Die Werbeagentur betraut den Vertriebsleiter mit der Eruiierung von Interessenten für Abonnementverträge, die diese Interessenten mit der B abzuschließen gewillt sind. Der Vertriebsleiter ist verpflichtet, seine Tätigkeit nur in den, ihm von der Werbeagentur zugewiesenen Gebieten auszuüben. Die Werbeagentur ist berechtigt, das Arbeitsgebiet zu variieren. Der Vertriebsleiter ist kein Angestellter der Werbeagentur. Er hat als selbständiger Handelsvertreter aufzutreten und als solcher hat er auch selbst um die Besorgung des notwendigen Gewerbescheines besorgt zu sein, die österreichischen Steuer- und Sozialgesetze einzuhalten. Der Vertriebsleiter hat keinen Anspruch darauf, daß mit den eruierten Interessenten ein Abonnementvertrag eingegangen wird“.

§ 1 Z. 2: „Dieser Vertrag hat eine Auftragserswartung von 400 Aufträgen monatlicher Nettoproduktion. Der Vertriebsleiter hat neue Mitarbeiter wettbewerbsgerecht zu gewinnen, weisungsgemäß anzuleiten, fachlich zu schulen, zu kontrollieren, praktisch einzuweisen. Er ist berechtigt, Vertreter einzustellen und zu entlassen. ....“ In diesem Vertragspunkt ist dem Beschwerdeführer auch ein Konkurrenzverbot bis zur Dauer von sechs Monaten nach Vertragsbeendigung auferlegt und eine nicht dem richterlichen Mäßigungsrecht unterliegende Konventionalstrafe von S 5.000,-- für den Fall der Verletzung dieses Konkurrenzverbotes vorgesehen.

§ 1 Z. 4: „Der Vertriebsleiter gibt für die abgelaufene Produktionswoche einen Tätigkeitsbericht ab. ...“

1 Z. 6: „Soweit der Vertriebsleiter persönlich Auszahlungen an die ihm unterstellten Mitarbeiter vornimmt, überwacht er deren Ordnungsmäßigkeit und verpflichtet sich, die entsprechenden Entlastungsquittungen spätestens am ..... folgenden Werktag an die Werbeagentur abzusenden, damit das Konto des betreffenden Vertreters unverzüglich entlastet werden kann.“

§ 2 Z. 1: „Der Vertriebsleiter erhält eine verrechenbare Superprovisionsgarantie von S 7.000,-- (ab 1. 1. 1973 S 10.500,--) monatlich ....., wobei die Superprovision auf der Grundlage der Stückzahl der monatlichen Nettoproduktion mit der Provisionsgarantie monatlich postnumerando verrechnet

wird. .... Die verrechenbare Superprovisionsgarantie soll vor allem das persönliche Existenzminimum des Vertriebsleiters in Zeiten unverschuldeter schlechter Vertreterproduktion oder Arbeitsverhinderung durch Krankheit garantieren .....

Eine Weihnachtsgratifikation wurde nicht vereinbart.

2 Z. 3: „Der Vertriebsleiter erhält monatlich einen Bewirtungskostenzuschuß von S 350,- der zweckgebunden für Mitarbeiterbesprechungen verwendet werden muß. Hierüber sind Belege einzureichen.

2 Z. 4: „Der Vertriebsleiter erhält einen monatlichen PKW-Zuschuß in Höhe von S 2.800,- für die Bewältigung seiner dienstlichen Aufgaben, bei monatlich vollem Einsatz des PKWs ..... Hierüber ist mittels des Arbeitsberichtes, nach Tagen aufgeteilt, Rechenschaft zu geben.

2 Z. 5: „Die aufgeführten Vergütungen .... werden nur fällig und zahlbar, wenn und soweit der Vertriebsleiter vollwertig und ausschließlich für die Werbeagentur mit Dienstleistungen für die DBV/DBG tätig wird. Soweit diese Voraussetzungen entfallen, können die .... Vergütungen ohne Einhaltung einer Frist widerrufen werden. Das gilt insbesondere dann, wenn die Nettoproduktionserwartung des Hauptvertrages um mehr als 20 % unterschritten wird .... oder gravierende Auftragsmängel .... auftreten.

2 Z. 6: „Der Vertriebsleiter erhält weiterhin S 42,- Superprovision je Auftrag Nettoproduktion für die Hauswerbung, S 21,- (ab 1. 2. 73 S 35,-) für die Ausstellungswerbung.“

Z. 10 des § 2 enthält die näheren Bedingungen unter denen der Vertriebsleiter Teamleiter und Mitarbeiter **einstellen** darf.

§ 3 Z. 1: „Der Vertriebsleiter ist verpflichtet, bei der Auswahl seiner Mitarbeiter die notwendige Sorgfalt walten zu lassen.....“

§ 3 Z. 2: „Der Vertriebsleiter verpflichtet sich, Mitarbeiter, die eine monatlich mit mehr als 35 % Stornierungen belastete Produktion einreichen .... zur Entlastung zu bringen“.

4: „Der Vertriebsleiter darf den Arbeitgeber nicht durch Erklärungen irgendwelcher Art verpflichten, Verbindlichkeiten für die Werbeagentur einzugehen, die mit Zahlungsverpflichtungen verbunden sind ....“

§ 5: „Der Vertriebsleiter nimmt seinen unbezahlten Jahresurlaub in Abstimmung mit der Werbeagentur“.

§ 6: „..... Alle Schriftstücke .... einschließlich seiner eigenen Aufzeichnungen .... hat er als ein ihm anvertrautes Eigentum sorgfältig aufzubewahren .... auf Verlangen sowie bei Beendigung des Dienstverhältnisses zurückzugeben.“

§ 8 bestimmt, daß im Falle des Ablebens des Vertriebsleiters seine Ehefrau oder die erbberechtigten Kinder die Superprovisionsgarantie für den Sterbemonat und den darauffolgenden Monat erhalten.

In der Berufung ist weiter ausgeführt, daß die Firma F. „völlig gesondert von mir“ mit einer „ganzen Anzahl von Personen“ Mitarbeiterverträge abgeschlossen habe. Auch in diesen sei festgehalten, daß diese Mitarbeiter keine Angestellten der Firma F. seien. Der Beschwerdeführer schloß ein Exemplar eines solchen Mitarbeitervertrages der Berufungsschrift an. Weiters wurde der Berufung ein Rundschreiben an die Vertriebsleiter vom 3. September 1974 angeschlossen, in welchem auf die Beschriftung der Aufträge, auf die von den Vertriebsleitern vorzunehmenden Kontrollen, auf den Einsatz und die Bezahlung von sogenannten Gruppenleitern, auf die Verpflichtung der Vertriebsleiter zur Erstellung der, Wochenberichte, auf Inserate und auf neue Abrechnungsformulare für die Abrechnungen und Entlastungsquittungen verwiesen wird. Zum Beweis, daß der Beschwerdeführer die Pflicht hatte, im Rahmen einheitlicher Abrechnungsformulare wöchentlich Gesamtabrechnungen für sämtliche „seinem Bereich“ zugewiesenen Mitarbeiter vorzunehmen, den Gesamtvergütungsanspruch entgegenzunehmen, den Mitarbeitern ihre Ansprüche auszuzahlen und deren Entlastungsquittungen im Original der Firma F. zu übermitteln, wurden mit dem Berufungsschriftsatz des weiteren vorgelegte Schreiben der Firma F. an den Beschwerdeführer vom 16. August 1977 und vom 25. Oktober 1976, und ein Rundschreiben an alle Vertriebsleiter vom 22. April 1976. Weiters sei vorzubringen, daß der Beschwerdeführer „für die gesamte Zeit bei der Wiener Gebietskrankenkasse, wenn auch nur nachträglich im Zuge eines Prüfungsverfahrens als Angestellter gemeldet“ gewesen sei. Zusammenfassend vertrat der Beschwerdeführer die Ansicht, daß „bezüglich meines Vertragsverhältnisses mit der Firma F. die Merkmale unselbständiger Erwerbstätigkeit bei weitem“ überwögen.

Das Finanzamt holte zur Berufung des Beschwerdeführers eine Stellungnahme des Betriebsprüfers ein, der sich ausführlich mit der Frage der Selbständigkeit oder Unselbständigkeit der Tätigkeit des Beschwerdeführers

auseinandersetzte. Diese Stellungnahme wurde in der Folge von der belangten Behörde, der die Berufung zur Entscheidung vorgelegt worden war, dem Beschwerdeführer zur Kenntnis gebracht. Dieser äußerte sich mit Schriftsatz vom 31. Mai 1978 hiezu. Er hob hierin seine völlige Weisungsgebundenheit hervor, die sich aus den von ihm bereits vorgelegten und nunmehr weiters angeschlossenen Urkunden ergebe. Die wirtschaftliche Abhängigkeit - so führte der Beschwerdeführer aus - „ergibt sich aus dem Organisationsschema, der Unmöglichkeit einer anderen Tätigkeit und schließlich schon daraus, daß die Erreichung bestimmter Produktionsziffern zur Auflage gemacht wurde“. Wenn in der Stellungnahme der Betriebsprüfung darauf verwiesen werde, daß Provisionsansprüche des Vertriebsleiters und seiner Mitarbeiter gesammelt ausgewiesen werden müßten, so entspreche dies den Aufgaben eines Kolonnenführers und würde nur dann auf eine selbständige Tätigkeit hinweisen, wenn die Mitarbeiter zum Kolonnenführer in einem Vertragsverhältnis gestanden wären. Das Vertragsverhältnis dieser Mitarbeiter habe aber ebenfalls ausschließlich gegenüber der Firma F. bestanden. Daß entgegen der Annahme der Betriebsprüfung der Vertriebsleiter bezüglich der finanziellen Gebarung nur auszahlende Stelle gewesen sei, ergebe sich aus dem Zusammenhalt der Verträge aber auch aus der tatsächlichen Gebarung und der Verpflichtung, die Entlastungsquittungen der Mitarbeiter im Original an die Firma F. zu übermitteln. Hierauf sei beispielsweise in dem beigelegten Schreiben der Firma F. vom 5. Mai 1976 ausdrücklich Bezug genommen. Aus einem vorgelegten Rundschreiben und insbesondere den Tagesordnungen der von der Firma F. einberufenen Versammlungen der Außendienstbeamten ergebe sich die Abhängigkeit, die Verhängung von Pönalen und schließlich auch der Umstand, „daß nach außen mit einer Vollmacht der Firma F. aufgetreten wurde“.

Mit dem nun angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung des Beschwerdeführers gegen die Umsatzsteuerbescheide keine Folge. Hinsichtlich der Einkommensteuer und der Gewerbesteuer gab sie der Berufung teilweise Folge, indem sie die Gewinne um an bestimmte „Mitarbeiter“ ausgezahlte Provisionen

verminderte. In der vor dem Verwaltungsgerichtshof allein strittigen Frage, ob der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit bei der Firma F. selbständig oder als Dienstnehmer dieser Firma aufgetreten ist, teilte die belangte Behörde den Standpunkt des Beschwerdeführers nicht. In diesem Punkt ist der angefochtene Bescheid im wesentlichen wie folgt begründet:

Aus § 1 des Vertrages vom 2. November 1972 ergebe sich ausdrücklich, daß der Beschwerdeführer kein Angestellter der Firma F. sei. Der Beschwerdeführer vermeine, daß entgegen dem Wortlaut dieses Vertragspassus durch die wirtschaftliche Abhängigkeit, Weisungsgebundenheit, Berichtspflicht, Rechenschaftspflicht maßgebliche Elemente unselbständiger Erwerbstätigkeit gegeben seien. Gemäß § 21 Abs. 1 BAO sei für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Die behauptete wirtschaftliche Abhängigkeit des Beschwerdeführers ergäbe sich - nach seiner Ansicht - aus dem Organisationsschema der Firma F., der Unmöglichkeit einer anderen Tätigkeit und schließlich schon daraus, daß die Erreichung bestimmter Produktionsziffern zur Auflage gemacht worden sei. Auf Grund des vorgelegten Vertrages vom 3. November 1972 (richtig: 2. November 1972) ergebe sich, daß die Firma F. mehrere Vertriebsleiter mit schemenhaften Verträgen als selbständige Handelsvertreter (Kolonnenführer) zur Führung ihrer Mitarbeiter als Kundenwerber beauftrage. Das wirtschaftliche Leben bringe es mit sich, daß die Organisation der Firma F. auch von einem nichtangestellten Kolonnenführer gewisse Leistungen als Untergrenze verlangen müsse, um wettbewerbsfähig zu sein. Zum Schutz des Wettbewerbes beinhalte der Vertrag sogenannte Konkurrenz- und Gebietsschutzklauseln. Diese seien jedoch branchenüblich in den Werkverträgen mit selbständigen Handelsvertretern enthalten. Aus der scheinbaren Einengung der Dispositionsfreiheit des Beschwerdeführers könne jedoch nicht geschlossen werden, daß es sich um ein Dienstverhältnis handle. Nach ständiger Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes werde die Selbständigkeit nicht dadurch ausgeschlossen, daß die Tätigkeit gewissen sachlichen Bindungen unterliege.

Der Beschwerdeführer übersehe trotz der sachlichen Bindungen, wie der Berichts- und Rechenschaftspflicht, die unternehmerischen Dispositionsmöglichkeiten, die ihm durch den Vertrag eingeräumt würden. Auch die sogenannte Weisungsgebundenheit, die nicht näher vom Beschwerdeführer determiniert worden sei, verhalte sich wie bei anderen selbständigen Handelsvertretern. Das Weisungsrecht- der Firma F. sei allgemeiner Natur in Form von Richtlinien, die für die Erschließung neuer Abonnementinteressenten von Aktualität seien, sodaß die Dispositionsfreiheit des Beschwerdeführers darunter nicht leide. Mit dem Vertrag werde dem Beschwerdeführer das Recht eingeräumt, Vertreter einzustellen und zu entlassen, er habe diese wettbewerbsgerecht zu gewinnen, fachlich zu schulen, zu kontrollieren und praktisch einzuweisen. Im Fall des Beschwerdeführers gehe die vertragliche Weisungsgebundenheit nicht soweit, daß es der Firma F. ermöglicht werde, die selbständige Verfügungsmöglichkeit des Beschwerdeführers auszuschließen. Im Gegenteil, durch den gegenständlichen Vertrag werde dem Beschwerdeführer weitgehendste Dispositionsfreiheit eingeräumt, die lediglich durch allgemeine Richtlinien, durch die Berichts- und Rechenschaftspflicht sachlich gebunden sei. Doch dies entspreche ebenfalls Branchenusancen bei Werbeagenturen dieses Ausmaßes. Auch die vom Beschwerdeführer ins Treffen geführten Rundschreiben, Tagesordnungen der von der Firma F. einberufenen Versammlungen der Außenbeamten, die Verhängung von Pönalen, seien nicht geeignet, aus einem Werkvertrag einen Dienstvertrag zu „gestalten“. Vom Beschwerdeführer seien lediglich die von der Firma F. getätigten Veranstaltungen, die der Effizienz der Vertriebsorganisation dienten, ohne konkretes Beweisthema ins Treffen geführt worden. So veranstalteten auch die Innungen und Kammern für Mitglieder Tagungen (z. B. Wirtschaftstreuhänder), ohne daß hiedurch die Unternehmereigenschaft verlorengelange. Das ins Treffen geführte Pönale sei gerade bei Arbeitnehmern nicht üblich. Die vorgesehene Konventionalstrafe sei

gerade typisch für einen Werkvertrag. Auch das Argument des Beschwerdeführers, seine Mitarbeiter wären nicht zu ihm, sondern zur Firma F. in einem Vertragsverhältnis gestanden, könne als Indiz für eine nichtselbständige Arbeit des Beschwerdeführers nicht gewertet werden. Der Beschwerdeführer sei für die Firma F. im Vertragsverhältnis stehenden Mitarbeiter verantwortlich. Es sei für die Frage der vom Beschwerdeführer ausgeübten Tätigkeit unerheblich, ob die von ihm geleiteten Mitarbeiter der Firma F. angehörten oder nicht. Komme es doch im Wirtschaftsleben (z. B. Baugewerbe, selbständige Handelsvertreter) oftmals vor, daß ein Unternehmer Dienstnehmer eines anderen Arbeitgebers bei seinen Arbeiten einsetze, ohne daß dadurch seine Eigenschaft als selbständiger Unternehmer irgendwie beeinträchtigt würde (Verwaltungsgerichtshofurteil vom 10. März 1961, Zl. 1414/58). Der Beschwerdeführer bestreite in seiner der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegten Äußerung nicht, daß seine Provisionsansprüche sowie die der Mitarbeiter gesammelt ausgewiesen würden. Dies sei im eigenen Namen geschehen, wobei vom Gesamtbetrag die entsprechende Umsatzsteuer ausgewiesen worden sei, die von der Firma F. wiederum als Vorsteuer dem Finanzamt gegenüber verrechnet worden sei. Der Beschwerdeführer behaupte lediglich hiezu, die Umsatzsteuer sei von ihm nicht gesondert ausgeworfen worden, sondern offensichtlich erst von der Firma F. errechnet worden. Dies beeinträchtige keinesfalls die Selbständigkeit des Beschwerdeführers, da es nicht maßgeblich sei, wer die Rechnungen schreibe, insbesondere die Vorsteuern errechne. Die Betriebsprüfung habe jedenfalls festgestellt, daß Vorsteuern auf den Rechnungen ausgewiesen worden seien. Kopien der Rechnungen seien zum Nachweis dieser Feststellungen in Händen der Finanzverwaltung.

Was das „Außenverhältnis“ anlange, so wende der Beschwerdeführer ein, er sei mit einer Vollmacht der Firma F. aufgetreten. Dies spreche aber nicht gegen die Selbständigkeit des Beschwerdeführers, da die Rechnungen auf den Namen des Beschwerdeführers ausgestellt worden seien. Die Vollmacht der Firma F. autorisiere lediglich den Beschwerdeführer, für die Firma F. gegenüber Dritten tätig zu sein.



Dies sei jedenfalls Ausfluß der Konkurrenzklausele. Auch der Abschlußagent sei selbständiger Gewerbetreibender (vgl. §§ 1 und 3 Handelsvertretergesetz). Die Selbständigkeit habe lediglich zur Voraussetzung, daß die Tätigkeit auf eigene Rechnung und Gefahr erfolge. Das Handeln im eigenen Namen sei keine Voraussetzung für die Selbständigkeit einer Tätigkeit.

Dem Beschwerdeführer sei es gemäß § 2 des Vertrages auch möglich, durch planvolle Gestaltung seiner Tätigkeit und Leistungssteigerung seine Einnahmen bzw. seinen Gewinn zu erhöhen. Dies ergebe sich auch aus dem Schreiben der Firma F. vom 24. Mai 1977 an den Beschwerdeführer betreffend Arbeitseinsatz:

„... Die Frage, die sich nunmehr stellt, ist, warum nicht täglich dieses Produktionsaufkommen erbracht wird, wo doch scheinbar Geldprobleme vorhanden sind und die Provision eines ‚Hauptvertriebsleiters‘ letztlich auch durch die Leistung zu rechtfertigen wäre.“

Daraus ergebe sich, daß die Arbeitseinteilung dem Beschwerdeführer überlassen und die Teilnahme am Unternehmerrisiko dem Beschwerdeführer eingeräumt gewesen sei. Das Fehlen des Unternehmerrisikos sei vom Beschwerdeführer auch nicht behauptet worden. Was schließlich die nachträgliche Meldung des Beschwerdeführers bei der Wiener Gebietskrankenkasse anbelange, sei entgegenzuhalten, daß der sozialversicherungsrechtlichen Behandlung für die Frage der Selbständigkeit keine entscheidende Bedeutung zukomme. Solche „Verhaltensweisen“ könnten bestenfalls als Indiz dafür gewertet werden, wie die Parteien selbst das Vertragsverhältnis beurteilt haben, wobei der Zeitpunkt der Meldung des Beschwerdeführers bei der Wiener Gebietskrankenkasse für die Beurteilung einer nichtselbständigen Tätigkeit entsprechend zu würdigen sei. Die Meldung des Beschwerdeführers sei auf Grund einer Beitragsprüfung vom 10. Jänner 1977 für den Zeitraum 1. Dezember 1972 - 28. Februar 1977 erfolgt. Unterstelle man dem Beschwerdeführer, er habe die Tätigkeit für die Firma F. als nichtselbständig angesehen, so bleibe ihm nicht der Einwand erspart, er habe aus dieser Beurteilung steuerlich durch Unterlassung der Ausstellung einer Lohnsteuerkarte (gemeint wohl Antrag auf Ausstellung einer Lohnsteuerkarte) die

Konsequenzen nicht gezogen. Somit stelle die Behauptung des Beschwerdeführers, es habe sich um eine nichtselbständige Tätigkeit gehandelt und er habe sich nicht um den Vertrag gekümmert, wonach er expressis verbis als selbständiger Handelsvertreter von der Firma F. verpflichtet worden sei, lediglich eine Zweckbehauptung dar, da aus dem Verhalten des Beschwerdeführers nur eine Tendenz ersichtlich sei, sich der Verpflichtung, an die Republik Österreich Steuern zu entrichten, zu entziehen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Die gesetzlichen Grundlagen für die Lesung des Beschwerdefalles sind § 2 Abs. 2 Z. 1 UStG 1972 (bzw. gleichlautend UStG 1959), § 47 Abs. 3 EStG 1972 (bzw. gleichlautend § 36 Abs. 3 EStG 1967) sowie § 23 Z. 1 EStG 1972 und § 28 BAO.

Die zitierte Vorschrift des Umsatzsteuerrechtes lautet: „Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt,

1. soweit natürliche Personen .... einem Unternehmen derart eingegliedert sind, daß sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind.“

§ 47 Abs. 3 EStG 1972 und § 36 Abs. 3 EStG 1967 lauten in ihrem maßgeblichen Teil:

„(3) 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.“

§ 23 Z. 1 EStG 1972 und § 28 BAO bestimmen den Begriff des Gewerbebetriebes dahin, daß es sich dabei um eine selbständige, nachhaltige Betätigung handelt, 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.

Mit der im Beschwerdefall strittigen Frage, ob ein Vertreter als Arbeitnehmer anzusehen ist und dementsprechend ein Dienstverhältnis zu seinem Auftraggeber besteht oder ob er für diesen selbständig tätig wird, hat sich der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen Erkenntnissen auseinandergesetzt. Zusammenfassend kann zu dieser Judikatur gesagt werden, daß es entscheidend darauf ankommt, ob der Vertreter das Unternehmerwagnis trägt und bei seinen Entschlüssen von einer über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinausgehenden Bindung an Weisungen des Geschäftsherrn frei bleibt oder nicht. Für das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses ist insbesondere die Regelung des Ersatzes der Kosten für die Vertretertätigkeit maßgebend. Dem unselbständigen Dienstnehmer muß der Dienstgeber die mit der Verrichtung der aufgetragenen Geschäftsbesorgung verbundenen Auslagen ersetzen, dem selbständigen Handelsvertreter gebührt grundsätzlich kein Ersatz für die durch den Geschäftsbetrieb entstandenen allgemeinen Kosten und Auslagen (vgl. z. B. die hg. Erkenntnisse vom 3. April 1950, Zl. 1654/48, Slg. Nr. 212/F, vom 10. April 1953, Zl. 1713/51, Slg. Nr. 741/F, vom 29. April 1953, Zl. 60/52, Slg. Nr. 750/F, vom 5. Februar 1954, Zl. 1050/51, Slg. Nr. 876/F, vom 7. November 1958, Zl. 12/56). Ein Unternehmerwagnis ist auch gegeben, wenn der Vertreter durch eigene Geschäftseinteilung, Auswahl seiner Hilfskräfte, mehr oder minder zweckmäßige Organisation seines Betriebes, die günstige oder ungünstige Bestreitung von betrieblichen Anschaffungen den Ertrag seiner Tätigkeit in nennenswerter Weise zu beeinflussen vermag (hg. Erkenntnis vom 5. Februar 1954, Zl. 1050/51, Slg. Nr. 876/F); wenn also der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängig ist und die mit der Tätigkeit verbundenen Auslagen nicht vom Auftraggeber ersetzt werden (hg. Erkenntnis vom

8. Juni 1967, Zl. 431/66, Slg. Nr. 3624/F, und Hofstätter-Reichel, S. 14 zu 47). Nach dem zuletzt zitierten Erkenntnis sprechen ein Urlaubsanspruch und die Zusicherung regelmäßiger Bezüge für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Hingegen ist es für die steuerliche Beurteilung von Einkünften an sich nicht entscheidend, ob diese von den Sozialversicherungsträgern versicherungspflichtig behandelt worden sind (hg. Erkenntnisse vom 29. April 1953, Zl. 60/52, Slg. Nr. 750/F, und vom 4. Juli 1958, Zl. 2332/56). Auch der Umstand, daß der Vermittler für die Vermittlungstätigkeit einen Gewerbeschein besitzt und von seinen Provisionseinkünften keine Lohnsteuer einbehalten wird, kann nur als Anzeichen für eine selbständige Tätigkeit gewertet werden, reicht für sich allein aber nicht aus, ein Dienstverhältnis auszuschließen (hg. Erkenntnis vom 22. Oktober 1954, Zl. 2190/52, Slg. Nr. 1024/F).

Was die mit dem Beschwerdefall am ehesten vergleichbare Einordnung der Tätigkeit eines Ortsagenten eines Lesezirkels anlangt, so hat der Gerichtshof erkannt, daß solche Personen nicht als Dienstnehmer anzusehen sind, wenn auf seiten der Beschäftigten **keine** Verpflichtung zur persönlichen Dienstleistung besteht und die Tätigkeit ohne Kündigung jederzeit eingestellt werden kann, wenn ferner der Arbeitgeber keinerlei Maßnahmen zur Beaufsichtigung der Einhebungs- und Werbetätigkeit getroffen und sich auch keinen Einfluß auf die Art der Durchführung der Geschäfte im Einzelfall vorbehalten hat (hg. Erkenntnis vom 26. September 1962, Zl. 415/61). Bedenkt man, daß in diesem Zusammenhang für die Annahme der Selbständigkeit Voraussetzung ist, daß der Selbständige einer ständigen Aufsicht durch den Auftraggeber entzogen ist (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch, S. 946), so ergibt sich für den Beschwerdefall folgendes:

Zwar trifft es zu, daß der Beschwerdeführer, dessen Tätigkeit letztlich in wirtschaftlicher Sicht wie die eines Vertreters zu beurteilen ist, Dispositionsmöglichkeiten zur Hand hatte, die im Sinne des schon zitierten hg. Erkenntnisses vom 8. Juni 1967, Zl. 431/66, Slg. Nr. 3624/F, für seine

Selbständigkeit sprechen. Ebenso könnte als Anhaltspunkt in dieser Richtung die Tatsache sprechen, daß der Beschwerdeführer offenbar keinen Anspruch auf bezahlten Urlaub hatte, und auch die vereinbarten Pönale und Konventionalstrafen lassen auf die Selbständigkeit des Beschwerdeführers schließen. Auch die vom Beschwerdeführer bestrittene Annahme der belangten Behörde, der Beschwerdeführer habe der Firma F. Umsatzsteuer in Rechnung gestellt, spräche im Fall ihres Zutreffens eher für die Unternehmereigenschaft des Beschwerdeführers. Andererseits ist bei den gegebenen vertraglichen Vereinbarungen über die Entlohnung der Arbeit des Beschwerdeführers ein Unternehmerwagnis auszuschließen. Nicht nur hatte der Beschwerdeführer einen Anspruch auf einen monatlichen Fixbezug von S 7.000,-- und ab 1. Jänner 1973 von S 10.500,--, sondern er bezog daneben noch S 350,--, die zur Abdeckung des mit Mitarbeiterbesprechungen verbundenen Aufwandes bestimmt waren, und weitere S 2.800,-- für den Einsatz seines PKW zu dienstlichen Zwecken. Bei dieser Sachlage könnte von einem Unternehmerwagnis, das den Beschwerdeführer getroffen hätte, nur dann die Rede sein, wenn der Beschwerdeführer Aufwendungen aus eigenem zu tragen gehabt hätte, die seine über die Mindestentlohnung hinausgehenden Provisionen überstiegen und eine ins Gewicht fallende Minderung der Mindestprovisionen bewirkt hätten. Für eine solche Annahme fehlt jedoch jeder Anhaltspunkt. Darüber hinaus beweist der Vertrag vom 2. November 1972 und die übrige vom Beschwerdeführer schon im Verwaltungsverfahren vorgelegte Korrespondenz, daß der Beschwerdeführer in den geschäftlichen Organismus der Firma F. fest eingegliedert war; denn er hatte nicht nur die Tätigkeit seiner Mitarbeiter zu überwachen, sondern unterlag selbst einer laufenden strengen Kontrolle durch die Firmenleitung, der es in erster Linie darauf ankam, ihr wirtschaftliches Ziel einer möglichst großen Zahl von Abonnementverträgen (vgl. den in diesem Zusammenhang immer wieder gebrauchten Ausdruck „Produktion“) durch einen straff organisierten und überwachten Personaleinsatz zu erreichen. Nach den wiedergegebenen abgabenrechtlichen Vorschriften überschritt die durch die Eingliederung des Beschwerdeführers in das Unternehmen der Firma F bewirkte

Weisungsgebundenheit jenes Maß an Bindung an den Willen des Geschäftsherrn wie es auch der Natur des Vertrages eines Handelsvertreters entspricht. Dadurch unterscheidet sich der Beschwerdefall aber wesentlich von dem erwähnten Fall des „Ortsagenten eines Lesezirkels“.

Zusammenfassend ist zu sagen, daß im Beschwerdefall wohl eine Reihe von Umständen für die Selbständigkeit des Beschwerdeführers spricht; die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im abgabenrechtlichen Sinn sprechenden Momente jedoch zufolge ihrer wirtschaftlichen Bedeutung überwiegen.

Damit erweist sich der angefochtene Bescheid mit der von der Beschwerde behaupteten inhaltlichen Rechtswidrigkeit belastet. Er war deshalb gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1965 aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965 in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 31. Oktober 1977, BGBl. Nr. 542.

Der Ersatz von Stempelgebühren war nicht zuzusprechen, weil der Anspruch nicht fristgerecht geltend gemacht wurde (§ 59 Abs. 2 lit. d VwGG 1965). Aus diesem Grund war auch der Schriftsatzaufwand nur in der in der Beschwerde geltend gemachten Höhe von S 2.400,-- zuzuerkennen.

W i e n , am 19. November 1979