

1. Aktuelles zum Jahreswechsel 2015/2016

Der Jahreswechsel 2015/2016 bringt eine Veränderung der für die Sozialversicherung relevanten Werte mit sich. Die Werte sind seit 1. 1. 2016 gültig.

Diese werden wie folgt tabellarisch dargestellt:¹

Sozialversicherung		2015 (Werte in Euro)	2016 (Werte in Euro)
Höchstbeitragsgrundlage	Täglich	155,00	162,00
	Monatlich	4.650,00	4.860,00
	Jährlich (für SZ)	9.300,00	9.720,00
	Monatlich für freie DN	4.650,00	4.860,00
	Monatlich für freie DN ohne Sonderzahlungen	5.425,00	5.670,00
Geringfügigkeitsgrenze	Täglich	31,17	31,92
	Monatlich	405,68	415,72
Grenze pauschaler DG-Beitrag	Bei geringfügig Beschäftigten	608,97	623,58
E-Card	Stichtag 15. 11.	10,85	11,10
Beitragsfreie Entgelte § 49 Abs. 3 ASVG	Zukunftssicherung/Jahr	300,00	300,00
	Fehlgeldentschädigung/Monat	14,53	14,53
	Betriebsveranstaltungen/Jahr	365,00	365,00
	Sachzuwendungen/Jahr	186,00	186,00

Die Sozialversicherungsbeitragssätze ab 1. 1. 2016 werden wie folgt tabellarisch dargestellt:

Krankenversicherung		2015	2016
Arbeiter	DN-Anteil	3,95 %	3,87 %
	DG-Anteil	3,70 %	3,78 %
Angestellter	DN-Anteil	3,82 %	3,87 %
	DG-Anteil	3,83 %	3,78 %
Lehrling/gewerblich	DN-Anteil (A3y, A4y)	3,95 %	3,95 %^{*)}
	DG-Anteil (A3y, A4y)	3,70 %	3,70 %^{*)}
Lehrling/kaufmännisch	DN-Anteil (D3b, D4b)	3,95 %	3,95 %^{*)}
	DG-Anteil (D3b, D4b)	3,70 %	3,70 %^{*)}

*) Für Lehrverhältnisse, die ab dem 1. 1. 2016 begonnen haben, gilt für die Dauer des gesamten Lehrverhältnisses ein reduzierter Beitragssatz (DN-Anteil 1,67 %, DG-Anteil 1,68 %), die ersten beiden Lehrjahre sind in diesen Fällen jedoch nicht mehr beitragsfrei.

¹ Eine umfassende Darstellung der Beitragssätze und Beitragsgrundlagen der letzten fünf Kalenderjahre finden Sie auf S. 130 ff.

2. Abgrenzung Dienstvertrag – freier Dienstvertrag – Werkvertrag

IESG-Zuschlag		2015	2016
	DG-Anteil	0,45 %	0,35 %

NSchG-Beitrag		2015	2016
	DG-Anteil	3,70 %	3,40 %

Arbeitslosenbeitrag des Dienstnehmers	Monatliches Entgelt in Euro	
	2015	2016
0 %	bis 1.280,00	bis 1.311,00
1 %	über 1.280,00 bis 1.396,00	über 1.311,00 bis 1.430,00
2 %	über 1.396,00 bis 1.571,00	über 1.430,00 bis 1.609,00
3 %	über 1.571,00	über 1.609,00

Pensionsversicherung		2015	2016
Arbeiter	DN-Anteil	10,25 %	10,25 %
	DG-Anteil	12,55 %	12,55 %
Angestellter	DN-Anteil	10,25 %	10,25 %
	DG-Anteil	12,55 %	12,55 %

Unfallversicherung		2015	2016
Arbeiter	DN-Anteil	–	–
	DG-Anteil	1,3 %	1,3 %
Angestellter	DN-Anteil	–	–
	DG-Anteil	1,3 %	1,3 %

2. Abgrenzung Dienstvertrag – freier Dienstvertrag – Werkvertrag

2.1. Der echte Dienstvertrag

Der echte Dienstnehmer zeichnet sich in erster Linie durch das Vorliegen zweier **Hauptkriterien** aus: der Tatsache, dass ein Dauerschuldverhältnis gegeben ist, sowie der Tatsache, dass der echte Dienstnehmer seine Aktivitäten im Rahmen persönlicher Abhängigkeit erbringt.

Aus den gesetzlichen Grundlagen (vgl. § 1151 Abs. 1 erster Halbsatz ABGB; § 4 Abs. 2 ASVG; § 47 Abs. 2 EStG) ergibt sich, dass der echte Dienstvertrag ein **Dauerschuldverhältnis** ist. Der Dienstnehmer schuldet kein abgrenzbares Werk, sondern ein Wirken. Geschuldet wird daher kein Erfolg, sondern lediglich das Zurverfügungstellen der Arbeitskraft des Dienstnehmers. Die Verpflichtung, dem Dienstgeber die Arbeitskraft zur Verfügung zu stellen, besteht entweder für bestimmte oder aber für unbestimmte Zeit. Dies bedeutet im Weiteren, dass der echte Dienstvertrag als Dauerschuldverhältnis nicht durch die Herstellung eines bestimmten Erfolgs oder durch das Erreichen

eines bestimmten Ziels, sondern durch eine spezielle arbeitsrechtliche Aktion endet. In Betracht kommen hierbei z. B. die Kündigung des Dienstverhältnisses, eine einvernehmliche Auflösung, Zeitablauf, die Entlassung des Dienstnehmers, der vorzeitige Austritt des Dienstnehmers.

Die **persönliche Abhängigkeit des Dienstnehmers** manifestiert sich in erster Linie in der Weisungsbindung gegenüber dem Arbeitgeber. Bei Weisungen ist grundsätzlich zwischen den persönlichen Weisungen einerseits und den fachlichen Weisungen andererseits zu differenzieren. Bei der Beurteilung der persönlichen Abhängigkeit treten die fachlichen Weisungen jedoch in den Hintergrund. Diese werden in der Regel auch bei Abschluss eines Werkvertrags erteilt. Kennzeichnend für einen echten Dienstvertrag sind hingegen Weisungen betreffend das persönliche Verhalten des Dienstnehmers bei Verrichtung der Arbeit. Diese Weisungen betreffen den Arbeitsort, die Einhaltung bestimmter Arbeitszeiten, die Einhaltung gewisser Organisationsrichtlinien oder aber beispielsweise auch die Einhaltung gewisser Vorschriften bei Durchführung der Tätigkeit. Bloße sachbezogene Weisungen treten jedoch auch bei einem Werkvertrag auf und sind daher für die Beurteilung des Vorliegens eines echten Dienstvertrags unbeachtlich. Weiters wird die persönliche Abhängigkeit des Dienstnehmers durch eine entsprechende Kontrollunterworfenheit sowie eine Bindung an feste Arbeitsorte bzw. feste Arbeitszeiten und darüber hinaus durch eine Integration in die betriebliche Struktur des Arbeitgebers indiziert.

Der VwGH hat mehrfach zum Ausdruck gebracht, dass von dem Vorliegen persönlicher Abhängigkeit insbesondere dann auszugehen ist, wenn nach dem **Gesamtbild der Tätigkeit** die Bestimmungsfreiheit des Beschäftigten weitgehend ausgeschaltet ist.² Der Würdigung des Gesamtbildes kommt daher die entscheidende Bedeutung zu. Dies ist auch die gängige Auffassung der Abgabenbehörden.³

Ein weiteres Indiz für das Vorliegen eines echten Dienstvertrags ist die **wirtschaftliche Abhängigkeit** des Dienstnehmers. Diese ist regelmäßig eine Folge der persönlichen Abhängigkeit des Dienstnehmers. Während die ältere Lehre und Judikatur unter wirtschaftlicher Abhängigkeit noch die Abhängigkeit des Arbeitnehmers vom Entgelt („Lohnabhängigkeit“) verstand, wird der Begriff der wirtschaftlichen Abhängigkeit von der jüngeren Judikatur mittlerweile einheitlich dahingehend ausgelegt, dass der (wirtschaftlich abhängige) Dienstnehmer **mit den Betriebsmitteln des Arbeitgebers** arbeitet.⁴ Die wirtschaftliche Abhängigkeit des Dienstnehmers wird daher immer dann vorliegen, wenn diesem die Verfügungsmacht über die nach dem konkreten Einzelfall für den Betrieb wesentlichen organisatorischen Einrichtungen und Betriebsmittel fehlt.⁵

Das echte Dienstverhältnis ist darüber hinaus sowohl nach der Definition des ABGB als auch nach der Definition des ASVG und EStG dadurch gekennzeichnet, dass eine Beschäftigung gegen Entgelt vorliegt. Der echte Dienstvertrag ist damit ein **synallagmatischer Vertrag**. Die erbrachte Arbeitsleistung steht in einer unmittelbaren Wechselwirkung zu dem dadurch ausgelösten Entgeltanspruch. Besonders deutlich wird diese synallagmatische Vertragsbeziehung und der **Anspruch auf Entgelt** im Bereich des Sozialversicherungsrechts aufgrund des dort gemäß § 49 Abs. 1 ASVG vorgesehenen Anspruchslohnprinzips. Sozialversicherungsrechtlich sind damit für die Berechnung der Beiträge letztlich nicht die Beträge entscheidend, die zufließen bzw. tatsächlich ausbezahlt werden, sondern die Beträge, die rechtlich (z. B. aufgrund der entsprechenden kollektivvertraglichen Einstufung) zustehen. Der Lohn, auf den Rechtsanspruch besteht, hat auch vor dem Hintergrund des am 1. 5. 2011 in Kraft getretenen Lohn- und

² Vgl. VwGH 2. 7. 1991, 89/08/0310; 21. 2. 2001, 96/08/0028.

³ Vgl. E-MVB 004-02-00-001.

⁴ Vgl. VwGH 16. 9. 1997, 93/08/0171.

⁵ Vgl. VwGH 17. 9. 1991, 90/08/0152.

2. Abgrenzung Dienstvertrag – freier Dienstvertrag – Werkvertrag

Sozialdumping-Bekämpfungsgesetzes (LSDB-G) hohe Bedeutung, da vor allem eine unterkollektivvertragliche Entlohnung ab dem 1. 5. 2011 zu Verwaltungsstrafen in substanzieller Höhe führen kann. Zu beachten sind zudem die Verschärfungen i. Z. m. dem LSDB-G, die mit 1. 1. 2015 in Kraft traten.⁶

Bei einer Beschäftigung in persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegen Entgelt liegt somit **sozialversicherungsrechtlich** gemäß § 4 Abs. 2 ASVG ein echter Dienstvertrag vor. Als Besonderheit und relevanten **Querverweis** beinhaltet § 4 Abs. 2 ASVG die Regelung, dass jedenfalls dann Pflichtversicherung gemäß § 4 Abs. 2 ASVG als echter Dienstnehmer besteht, wenn Lohnsteuerpflicht gemäß § 47 Abs. 1 und 2 EStG vorliegt. Dies bedeutet, dass – wenn für Zwecke des Lohnsteuerrechts von einem Dienstverhältnis auszugehen ist – jedenfalls auch für Zwecke des Sozialversicherungsrechts das Bestehen eines echten Dienstvertrags gegeben ist. Die festgestellte **Lohnsteuerpflicht** des Beteiligten kann somit dazu führen, dass andere Argumente, die allenfalls die Feststellung einer Pflichtversicherung gemäß § 4 Abs. 2 ASVG vermieden hätten, in den Hintergrund treten.

Die **ASVG-Sozialversicherungsbeiträge** sind zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer gesplittet. Betreffend die laufenden Bezüge belaufen sich die Sozialversicherungsbeiträge auf 21,48 % Dienstgeberanteil und 18,12 % Dienstnehmeranteil. Hinsichtlich der Sonderzahlungen belaufen sich die Sozialversicherungsbeiträge auf 20,98 % Dienstgeberanteil und 17,12 % Dienstnehmeranteil.⁷ **Beitragsschuldner** sowohl für die Dienstgeber- als auch für Dienstnehmerbeiträge ist gemäß § 58 Abs. 2 ASVG der Dienstgeber.

Der **Dienstgeber** hat den Dienstnehmer rechtzeitig bei der zuständigen Gebietskrankenkasse **anzumelden** und binnen sieben Tagen nach Ende der Pflichtversicherung abzumelden. Der Dienstgeber hat die Anmeldung vor Arbeitsantritt zu bewerkstelligen. Der Dienstgeber kann die Anmeldeverpflichtung so erfüllen, dass er in zwei Schritten meldet. Demnach bestehen zwei grundsätzliche Möglichkeiten:

1. Der Dienstgeber erstattet die Anmeldung in zwei Schritten. Vor Arbeitsantritt meldet er nur die Mindestangaben (sog. **Mindestangaben- oder Avisomeldung**). Hierbei handelt es sich um
 - Dienstgeberkontonummer,
 - Name,
 - Versicherungsnummer bzw. Geburtsdatum,
 - Ort und Tag der Beschäftigungsaufnahme.

Die noch fehlenden Angaben werden innerhalb von sieben Tagen ab Beginn der Pflichtversicherung nachgereicht (vollständige Anmeldung).

2. Der Dienstgeber führt vor Beschäftigungsaufnahme eine vollständige Anmeldung durch (**Vollanmeldung**). Dieses Prozedere ist – soweit administrativ möglich – in der Praxis zu bevorzugen, da der Dienstgeber sich die Absolvierung zweier melde-technischer Schritte erspart. Die Vollanmeldung ist seit 1.1.2014 ausschließlich in der dafür speziell vorgesehenen elektronischen Form durchzuführen, nicht mittels

⁶ Vgl. im Detail LSDB-G, BGBl. I Nr. 24/2011, bzw. die hierdurch vorgenommene Ergänzung des AV-RAG in §§ 7d ff. Die Verschärfungen im Bereich des LSDB-G traten mit 1. 1. 2015 in Kraft und betreffen insbesondere die Sanktionierung der Nichtberücksichtigung bzw. nicht vollständigen Berücksichtigung von gesetzlich bzw. kollektivvertraglich vorgesehenen Entgeltbestandteilen (vgl. BGBl. I Nr. 94/2014).

⁷ Die Beitragssätze betreffen das Kalenderjahr 2016. Der Wegfall von Teilen der Sozialversicherungsbeiträge ab Erreichen einer bestimmten Altersgrenze (vgl. z. B. § 2 Abs. 8 AMPFG) ist hier nicht berücksichtigt. Ebenso ist die seit 1. 7. 2008 vorgesehene Senkung des Arbeitnehmeranteils zur Arbeitslosenversicherung in dieser Darstellung vernachlässigt.

Papiermeldung. Diese Verschärfung trifft auf Personengesellschaften und juristische Personen zu.

Die Einhaltung des zeitgerechten (An-)Meldeprozederes hat für den Dienstgeber substantielle Bedeutung. Verspätete Meldungen können das Risiko von Beitragszuschlägen bzw. Ordnungsbeiträgen auslösen. Zudem ist in § 62a EStG vorgesehen, dass der Lohn eines nicht gemäß § 33 ASVG angemeldeten Dienstnehmers als Nettolohn anzusehen ist (Nettolohnfiktion) und allfällig nachzuverrechnende Lohnabgaben auf der ausgehend von dem fiktiven Nettolohn hochgerechneten Bruttobasis zu kalkulieren sind.

2.2. Der freie Dienstvertrag

Der freie Dienstvertrag ist ein „**Mischvertrag**“. In ihm sind sowohl Elemente des echten Dienstvertrags als auch Elemente des Werkvertrags vereint.

Dem echten Dienstvertrag gleicht er insoweit, als auch der freie Dienstvertrag als **Dauer-schuldverhältnis** zu qualifizieren ist.⁸ Der freie Dienstnehmer schuldet kein konkretes Werk, kein konkretes Ziel. Geschuldet wird vielmehr eine rein gattungsmäßig definierte Dienstleistung,⁹ das Zurverfügungstellen der Arbeitskraft. Der freie Dienstnehmer ist für seinen Dienstgeber daher auf Dauer tätig, schuldet jedoch keinen Erfolg, sondern lediglich ein „Sich-Bemühen“.¹⁰

Dem Werkvertrag hingegen gleicht der freie Dienstvertrag insoweit, als sowohl der Werkvertragsauftragnehmer als auch der freie Dienstnehmer bei der von ihm geschuldeten Leistung **persönlich unabhängig** ist. Der freie Dienstnehmer schuldet zwar gattungsmäßig definierte Leistungen – aber eben nicht in einem Verhältnis persönlicher Abhängigkeit.

Das ABGB selbst enthält hinsichtlich des Begriffs „freier Dienstvertrag“ keine eigene Definition. Eine solche ist jedoch in § 4 Abs. 4 ASVG enthalten. Demnach ist gemäß **§ 4 Abs. 4 ASVG** ein freier Dienstvertrag dann gegeben, wenn sich eine Person aufgrund eines freien Dienstvertrags auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zur Erbringung von Dienstleistungen gegenüber einem qualifizierten Dienstgeber verpflichtet, sofern sie aus dieser Tätigkeit ein Entgelt bezieht, die Dienstleistung im Wesentlichen persönlich erbringt und über keine wesentlichen eigenen Betriebsmittel verfügt.

Jedoch liegt **keine Pflichtversicherung nach § 4 Abs. 4 ASVG** dann vor, wenn diese Person aufgrund dieser Tätigkeit bereits nach

- § 2 Abs. 1 Z 1 bis 3 GSVG oder § 2 Abs. 1 BSVG oder
- § 2 Abs. 1 und 2 FSVG versichert ist oder
- es sich bei dieser Tätigkeit um eine (Neben-)Tätigkeit nach § 19 Abs. 1 Z 1 lit. f BKUVG handelt oder
- eine selbständige Tätigkeit, die die Zugehörigkeit zu einer der Kammern der freien Berufe begründet, ausgeübt wird oder
- wenn es sich um die Tätigkeit als Kunstschaffender, insbesondere als Künstler i. S. d. § 2 Abs. 1 K-SVFG, handelt.

Die **Kriterien des freien Dienstvertrags**, die vor einigen Jahren auch in einem Erlass des zuständigen Bundesministeriums näher definiert wurden,¹¹ lassen sich daher aufbauend auf der gesetzlichen Definition des § 4 Abs. 4 ASVG wie folgt zusammenfassen:

⁸ Vgl. OGH 28. 8. 1991, 9 ObA 99/91, RdA 1992/32.

⁹ Vgl. OGH 26. 3. 1997, 9 ObA 54/97z, RdA 1998/3.

¹⁰ Vgl. *Rebhahn* in Zeller Kommentar zum Arbeitsrecht² (2011) § 1151 ABGB Rz. 127.

¹¹ Vgl. Erlass des BMAGS vom 18. 1. 2000, 124.007/1-2/2000.

2. Abgrenzung Dienstvertrag – freier Dienstvertrag – Werkvertrag

- persönliche Unabhängigkeit,
- Dauerschuldverhältnis,
- qualifizierter Dienstgeber,
- keine wesentlichen eigenen Betriebsmittel,
- keine der genannten Ausnahmen.

Der freie Dienstnehmer erbringt die von ihm geschuldeten Dienstleistungen in einem Verhältnis persönlicher Unabhängigkeit. Diese persönliche Unabhängigkeit manifestiert sich in erster Linie in den dem freien Dienstnehmer zukommenden sog. „**Freiheitsrechten**“. Darüber hinaus ist das Bestehen eines **Unternehmerwagnisses** ein Indikator für das Bestehen einer Vertragsbeziehung, die für eine unternehmerische, von persönlicher Unabhängigkeit geprägte Vertragsausgestaltung und damit gegen ein echtes Dienstverhältnis spricht.

Die „Freiheitsrechte“ des freien Dienstnehmers können wie folgt dargestellt werden:

- generelles Vertretungsrecht,
- Recht, im Einzelfall Aufträge ablehnen zu können,
- Recht, Hilfspersonen beiziehen zu können,
- mangelnde Integration in die betriebliche Struktur des Arbeitgebers,
- keine Weisungsbindung,
- keine Kontrollunterworfenheit,
- freie Zeiteinteilung,
- freie Wahl des Arbeitsorts.

Diese Freiheitsrechte sollen nachstehend wie folgt näher umschrieben werden:

Für den freien Dienstnehmer ist typisch, dass er das Recht besitzt, sich hinsichtlich der geschuldeten Dienstleistungen **vertreten lassen zu können**. Durch diese Möglichkeit des Vertretungsrechts wird besonders deutlich, dass der freie Dienstnehmer persönlich nicht abhängig ist. Jemand, der in der Lage ist, sich gleichsam jederzeit vertreten zu lassen, und der damit zur höchstpersönlichen Dienstleistung nicht verpflichtet ist, kann grundsätzlich nicht Dienstnehmer sein.

Unter dem **Recht, im Einzelfall ihm erteilte Aufträge sanktionslos ablehnen zu können**, versteht man, dass der freie Dienstnehmer in der Lage ist, einzelne Aufträge – grundlos bzw. ohne Angabe gewichtiger Entschuldigungsgründe – ablehnen zu können, ohne dass die Vertragsbeziehung zu dem Auftraggeber Schaden nimmt. Es entspricht daher beim freien Dienstvertrag dem grundsätzlichen Verständnis der Vertragsparteien, dass dieses Recht zur Auftragsablehnung gegeben ist und die dem freien Dienstnehmer zuteilwerdende persönliche Unabhängigkeit dadurch zutage tritt. Dies hat auch der VwGH entsprechend beurteilt; demzufolge spricht eine gegenüber dem Dienstgeber bestehende sanktionslose Berechtigung zum Nichterscheinen oder zur jederzeitigen Beendigung einer übernommenen Arbeitsverpflichtung gegen die Annahme eines echten Dienstvertrags.¹²

Charakteristisch für den freien Dienstnehmer ist weiters, dass es ihm offensteht, die von ihm geschuldeten Dienstleistungen selbst zu erbringen oder aber sich dabei **Hilfspersonen** zu bedienen. Es kann wohl nicht geleugnet werden, dass diesfalls eine stark ausgeprägte persönliche Unabhängigkeit gegeben sein wird, vor allem dann, wenn die Entlohnung der Hilfskräfte durch den freien Dienstnehmer (gleichsam seinerseits als Dienstgeber) selbst vorzunehmen ist. Darin würde sich auch das Vorliegen eines Unter-

¹² Vgl. VwGH 19. 6. 1990, 88/08/0097.

nehmerrisikos bzw. eigentlich sogar das Bestehen unternehmerischer Strukturen verdeutlichen.

Die mangelnde Integration in die betriebliche Struktur des Dienstgebers bedeutet, dass der freie Dienstnehmer nicht in das betriebliche Ordnungs- und Weisungsgefüge eingebunden ist. Der freie Dienstnehmer ist bei Erfüllung seiner Dienstleistungen in der Regel auch an keinen bestimmten Arbeitsort gebunden. Vielmehr bestimmt er selbst nach eigenem Gutdünken, wo und wann der Einsatz seiner Person für die bestmögliche Erbringung der von ihm geschuldeten Dienstleistungen sinnvoll und von Vorteil ist.

Der freie Dienstnehmer zeichnet sich dadurch aus, dass er in aller Regel keine persönlichen Weisungen zu befolgen hat. Gemeint sind damit **Weisungen**, die das **persönliche Verhalten** bei Erbringung der Arbeitsleistung betreffen. Solcherart ausgestaltete Weisungen sind für den freien Dienstnehmer grundsätzlich untypisch. Hingegen sind Weisungen den Arbeits- oder Dienstleistungsgegenstand betreffend als sachliche Weisungen anzusehen, die für sich betrachtet unschädlich sind.

Sofern die Einhaltung von Weisungen **das persönliche Verhalten betreffend** kontrolliert werden, z. B. eine Kontrolle von Weisungen betreffend die Einhaltung eines bestimmten Verhaltens vorgenommen wird, ist dies ein gewichtiges Indiz gegen den freien und für den echten Dienstvertrag.

Die Möglichkeit des freien Dienstnehmers, **Zeit und Lage der Arbeitszeit** selbst zu bestimmen sowie insbesondere auch den **Arbeitsplatz frei zu wählen**, ist Ausfluss seiner mangelnden Einbindung in die betriebliche Struktur des Auftraggebers. Der freie Dienstnehmer ist daher in aller Regel an keine fixen Arbeitszeiten gebunden und kann zudem selbst entscheiden, wo er konkret seine Arbeitsleistung erbringt.

Wichtig ist, dass die oben geschilderten Freiheitsrechte als solche **nicht kumulativ vorliegen** müssen. Entscheidend ist vielmehr die Würdigung des Gesamtbildes des Sachverhalts. Dabei haben Abgabenbehörden primär auf die tatsächliche Ausgestaltung des Sachverhalts Bedacht zu nehmen (vgl. § 539a Abs. 1 ASVG; § 21 Abs. 1 BAO). Maßgeblich ist daher ein Abwägen und Gewichten der Fakten und somit letztlich das Überwiegen der Sachverhaltskriterien.

Die **Sozialversicherungsbeiträge** sind zwischen Dienstgeber und freiem Dienstnehmer gesplittet. Sie betragen 20,98 % Dienstgeberanteil und 17,62 % Dienstnehmeranteil. Die Sozialversicherungsbeiträge sind seit 1. 1. 2008 deutlich angehoben worden. Insbesondere ist der freie Dienstnehmer seit 1. 1. 2008 auch in die Arbeitslosenversicherung integriert.¹³ Dies bedeutet gegenüber der Zeit vor dem 1. 1. 2008 eine Steigerung der Sozialversicherungsbeiträge um insgesamt 6 % (je 3 % Dienstgeber- und Dienstnehmerbeiträge). Auch Arbeiterkammerumlage (0,5 %) und der Beitrag zum Insolvenzentgeltfonds (0,35 % im Kalenderjahr 2016) fallen nunmehr auch beim freien Dienstnehmer an. Des Weiteren ist der freie Dienstnehmer seit Jahresbeginn 2008 auch in das **System der Abfertigung neu integriert**. Der Dienstgeber hat Beiträge in Höhe von 1,53 % an die jeweils gewählte BV-Kasse zu entrichten. Die Abfuhr der Sozialversicherungsbeiträge ebenso wie die An- und Abmeldung des freien Dienstnehmers bei der Gebietskrankenkasse obliegen dem Dienstgeber. In § 49 Abs. 3 Z 18 lit. b ASVG ist klargestellt, dass die BMSVG-Beiträge, die der Dienstgeber für freie Dienstnehmer entrichtet, nicht als SV-beitragspflichtiges Entgelt gelten.¹⁴

¹³ Demzufolge galt das mittlerweile ab 1. 9. 2009 abgeschaffte Bonus-Malus-System i. S. d. § 5a und § 5b AMPFG ab 1. 1. 2008 auch für freie Dienstnehmer, da diese gesetzlichen Bestimmungen ihre Anwendbarkeit davon abhängig machten, dass ein arbeitslosenversicherungspflichtiges Beschäftigungsverhältnis vorliegt (vgl. Arbeitsbehelf für Dienstgeber und Lohnverrechner, Österreichische Sozialversicherung, 2008, 57). Auch die ab 1. 1. 2013 in § 2b AMPFG verankerte Auflösungsabgabe in der Höhe von 121,00 Euro (Wert 2016) fällt bei der Beendigung eines freien Dienstvertrags an.

¹⁴ Dies gilt rückwirkend ab 1. 1. 2008.

2. Abgrenzung Dienstvertrag – freier Dienstvertrag – Werkvertrag

Die Beitragsgrundlage ist das Entgelt. Das Entgelt ist demnach gemäß § 49 Abs. 1 ASVG zu beurteilen.

Da der freie Dienstnehmer nicht Dienstnehmer i. S. d. § 47 Abs. 1 EStG ist und daher keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i. S. d. § 25 EStG vorliegen, besteht für den Dienstgeber **keine Verpflichtung, Lohnsteuer abzuführen**. Der freie Dienstnehmer wird in der Regel Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 EStG oder aber Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG beziehen. Er hat die von ihm lukrierten Einkünfte daher selbst im Wege der Einkommensteuererklärung der Besteuerung zuzuführen. Seit 1. 1. 2010 kommt auch der freie Dienstnehmer in den Genuss des in § 10 Abs. 1 EStG geregelten Gewinnfreibetrags in der Höhe von 13 %. Das Entgelt, das dem freien Dienstnehmer gewährt wird, ist durch den Auftraggeber durch die **Meldung gemäß der Verordnung zu § 109a EStG** an das zuständige Finanzamt zu melden.

Seit 1. 1. 2010 ist der freie Dienstnehmer i. S. d. § 4 Abs. 4 ASVG den Lohnnebenkosten unterworfen. Folglich fallen der Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds (DB zum FLAF) in der Höhe von 4,5 %, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) in der Höhe von 0,40 %¹⁵ sowie die Kommunalsteuer in der Höhe von 3 % an. Hingegen ist der freie Dienstnehmer i.S.d. § 4 Abs. 4 ASVG nach wie vor nicht U-Bahnsteuerpflichtig, da nach dem Wortlaut der diesbezüglichen gesetzlichen Grundlage die U-Bahn-Steuer nur für echte Dienstnehmer zu erheben ist.¹⁶

2.3. Der Werkvertrag

Gemäß § 1151 Abs. 1 zweiter Halbsatz **ABGB** besteht ein Werkvertrag, wenn jemand die Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernimmt. Gemäß § 1165 ABGB ist der Unternehmer verpflichtet, das Werk persönlich auszuführen oder unter seiner persönlichen Verantwortung ausführen zu lassen.

Im Gegensatz zum Dienstvertrag liegt damit bei einem Werkvertrag ein erfolgsorientiertes **Zielschuldverhältnis** vor.¹⁷ Zum Unterschied vom echten oder freien Dienstnehmer schuldet der Auftragnehmer eines Werkvertrags somit nicht bloß ein Bemühen, sondern einen konkret ausbedungenen Erfolg.¹⁸

Der Auftragnehmer eines Werkvertrags schuldet einen konkreten Erfolg. Wie und auf welche Weise er diesen Erfolg herstellt, ist dem Werkvertragsauftragnehmer selbst überlassen. Es ist ihm daher möglich, den **wirtschaftlichen Erfolg** seiner Tätigkeit sowohl auf Einnahmen- als auch auf Ausgabenseite zu steuern. Der Erfolg ist damit von seinem Fleiß, seiner Initiative, seinem Talent und nicht zuletzt von den naturgemäß gegebenen Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängig. Der Auftragnehmer eines Werkvertrags erbringt die vertraglich geschuldete Leistung **frei von Weisungen** und Kontrollen sein **persönliches Verhalten** betreffend.

Insbesondere vor dem Hintergrund des Sozialversicherungsrechts ist es maßgeblich, dass der Auftragnehmer eines Werkvertrags mit eigenen Betriebsmitteln arbeitet. Relevant ist dabei das Vorliegen wesentlicher eigener Betriebsmittel. Nach Ansicht der Behörden ist an das Kriterium der Wesentlichkeit der Betriebsmittel ein strenger Maßstab zu legen.¹⁹ Die Prüfung der Frage, ob **wesentliche eigene Betriebsmittel** vorliegen, erfolgt dabei in drei Schritten:

¹⁵ Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ist bundesländerspezifisch unterschiedlich ausgestaltet und beträgt im Jahr 2016 in Wien 0,40 %.

¹⁶ Vgl. § 1 Gesetz über die Einhebung einer Dienstgeberabgabe.

¹⁷ Vgl. BMF 1. 3. 2006, Dienstvertrag – freier Dienstvertrag – Werkvertrag, FJ 2006, 236.

¹⁸ Vgl. *Schrammel*, Freier Dienstvertrag ohne Zukunft? *ecolex* 1997, 274.

¹⁹ Vgl. BMAGS 22. 9. 1999, 120.168/4-7/99.

Zunächst ist zu fragen, ob die Betriebsmittel aus der Sphäre des Auftragnehmers stammen. So dies gegeben ist, ist zu prüfen, ob die Betriebsmittel zur Durchführung des Auftrags notwendig sind. Bejaht man auch diese Frage, ist als dritte und entscheidende Frage zu prüfen, ob es sich bei den verwendeten Betriebsmitteln um für die Auftragsabwicklung wesentliche Betriebsmittel handelt. Nach Ansicht der Verwaltungsbehörden sind wesentliche Betriebsmittel in diesem Sinn nur dann gegeben, wenn sie über die Mittel des allgemeinen Gebrauchs/des allgemeinen Haushaltsgebrauchs hinausgehen.²⁰ Nach von den Verwaltungsbehörden ermittelnden Parametern sind wesentliche eigene Betriebsmittel daher nicht gegeben bei PKW, Fahrrad, Handy, PC etc. und wären nach dieser Ansicht nur dann gegeben, wenn z. B. eine spezielle Software, eine eigene unternehmerische Struktur, eigenes Personal, ein Beamer, ein Farbdrucker etc. vorliegen.²¹

Präzisierung erfuh die Beurteilung eines Betriebsmittels als „*wesentliches eigenes Betriebsmittel*“ vor einiger Zeit durch ein **Erkenntnis des VwGH**.²² Demnach sind folgende Kriterien für das Bestehen eines wesentlichen eigenen Betriebsmittels indikativ:

- Der Begriff „*wesentlich*“ ist nicht gleichbedeutend mit „notwendig“ oder „unerlässlich“.
- Ob ein Betriebsmittel für die Auftragsdurchführung „*wesentlich*“ ist, ist nicht von der Struktur des Auftraggebers abhängig, sondern richtet sich nach der Struktur des Auftragnehmers. Es muss daher evaluiert werden, ob sich der Auftragnehmer mit den verwendeten Betriebsmitteln eine eigene betriebliche Struktur geschaffen hat.
- Zudem hat sich der VwGH dahingehend positioniert, dass es sich bei dem wesentlichen eigenen Betriebsmittel **nicht** um ein **geringwertiges Wirtschaftsgut** handeln darf. Damit gewinnt der Wert von 400 Euro netto, unter dem ein Wirtschaftsgut sofort im Jahr der Anschaffung bzw. Inbetriebnahme abgeschrieben werden kann, eine zentrale Bedeutung (vgl. § 13 EStG).
- Schließlich muss der Auftragnehmer das Betriebsmittel entweder in das **Betriebsvermögen aufnehmen** oder nachweisen, dass das Betriebsmittel seiner Art nach von vornherein dazu bestimmt ist, der **betrieblichen Tätigkeit zu dienen**.

Der Auftragnehmer eines Werkvertrags wird in aller Regel entweder alter Selbständiger gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 GSVG oder aber neuer Selbständiger gemäß § 2 Abs. 1 Z 4 GSVG sein. Pflichtversicherung besteht bei Vorliegen der Voraussetzungen in der **Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung**. Im Gegensatz zum echten und freien Dienstnehmer ist der Auftragnehmer eines Werkvertrags hingegen nach wie vor nicht in die **Arbeitslosenversicherung** integriert. Ab **2009** ist diese Möglichkeit jedoch **optional** gegeben.²³

Eine Pflichtversicherung gemäß **§ 2 Abs. 1 Z 1 GSVG** als sog. „**alter Selbständiger**“ liegt dann vor, wenn der Auftragnehmer über einen **Gewerbeschein** verfügt. In diesem Zusammenhang wird die Anknüpfung des Sozialversicherungsrechts an formale Kriterien besonders deutlich. Das Sozialversicherungsrecht beschäftigt sich nicht mit der Frage, ob

²⁰ Vgl. in diesem Zusammenhang *Tomandl*, Der rätselhafte freie Dienstvertrag, ZAS 2006/38; dieser setzt sich kritisch mit der Bedeutung des Kriteriums der wesentlichen eigenen Betriebsmittel auseinander.

²¹ Vgl. hierzu auch jüngst VwGH 15. 5. 2013, 2012/08/0163.

²² Vgl. VwGH 23. 1. 2008, 2007/08/0223.

²³ *Ab 1. 1. 2009* können demnach grundsätzlich alle erwerbstätigen Personen, die aufgrund einer Erwerbstätigkeit der Pflichtversicherung in der Pensionsversicherung nach dem GSVG unterliegen oder gemäß § 5 GSVG von dieser Pflichtversicherung ausgenommen sind, nach § 3 AIVG *freiwillig in die Arbeitslosenversicherung einbezogen werden*. Die Selbständigen müssen binnen sechs Monaten nach der Verständigung vom zuständigen Sozialversicherungsträger über die Möglichkeit der Einbeziehung in die Arbeitslosenversicherung (diese Verständigung erfolgt grundsätzlich nach Aufnahme der Erwerbstätigkeit) schriftlich ihren Eintritt in die Arbeitslosenversicherung erklären. Die getroffene Entscheidung ist sodann für acht Jahre bindend, um Spekulationsmöglichkeiten zulasten der Versicherungsgemeinschaft weitgehend auszuschließen (vgl. im Detail ARD 5830/3/2008).

2. Abgrenzung Dienstvertrag – freier Dienstvertrag – Werkvertrag

ein facheinschlägiger Gewerbeschein für die Verrichtung der geschuldeten Leistungen notwendig ist, sondern knüpft die sozialversicherungsrechtliche Beurteilung lediglich daran, ob ein Gewerbeschein vorliegt oder nicht.²⁴ Liegt ein facheinschlägiger Gewerbeschein vor, besteht Pflichtversicherung als alter Selbständiger gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 GSVG; verfügt der Auftragnehmer über keinen Gewerbeschein, kann Pflichtversicherung gemäß § 2 Abs. 1 Z 4 GSVG als neuer selbständiger Erwerbstätiger vorliegen.²⁵

Die Pflichtversicherung als **neuer selbständiger Erwerbstätiger** gemäß **§ 2 Abs. 1 Z 4 GSVG** ist als subsidiärer Tatbestand ausgestaltet und kommt immer dann zum Tragen, wenn die Erwerbstätigkeit des Auftragnehmers unter keinen anderen (vorrangigen) Pflichtversicherungstatbestand zu subsumieren ist.²⁶ Der Tatbestand des neuen selbständigen Erwerbstätigen ist dann erfüllt, wenn eine selbständig erwerbstätige Person, die eine betriebliche Tätigkeit ausübt, Einkünfte i. S. d. § 22 Z 1 bis 3 und 5 bzw. § 23 EStG erzielt und mit dieser Tätigkeit nicht bereits unter eine andere Pflichtversicherung fällt. Nicht selten wird somit eine Person, die auf Werkvertragsbasis tätig ist, unter den Tatbestand des neuen selbständigen Erwerbstätigen fallen. Aufgrund der ihm anhaftenden Subsidiarität ist der Tatbestand des § 2 Abs. 1 Z 4 GSVG damit ein Auffangtatbestand.²⁷

Die **Beitragsätze** sind – unabhängig von der Beurteilung als alter Selbständiger gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 GSVG oder aber als neuer selbständiger Erwerbstätiger gemäß § 2 Abs. 1 Z 4 GSVG – gleich ausgestaltet. In der Krankenversicherung beträgt der Beitragssatz im Kalenderjahr 2016 7,65 %. In der Pensionsversicherung beträgt der Beitragssatz 18,50 %. In der Unfallversicherung ist ein pauschaler Beitrag von 9,11 Euro/Monat zu entrichten.

Zudem ist auch der Werkvertragsauftragnehmer ab 1. 1. 2008 verpflichtend in das System der „Abfertigung neu“ integriert. Konkret ist gesetzlich normiert, dass Selbständige, die nach dem GSVG in der Krankenversicherung pflichtversichert sind, obligatorisch in die Selbständigenvorsorge miteinbezogen werden. Damit ist das System der „Abfertigung neu“ von einem arbeitsrechtlichen Spezialgesetz zu einer Grundlage für die generelle Selbständigenvorsorge aufgestiegen. Ab 1. 1. 2008 sind daher Beiträge im Ausmaß von 1,53 % der Beitragsgrundlage gemäß §§ 25, 26 und § 35b GSVG an die BV-Kasse zu entrichten.²⁸ Die Beitragsvorschreibung erfolgt durch die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft. Der Beitrittsvertrag ist entweder mit der für allfällig bereits beschäftigte Arbeitnehmer ausgewählten BV-Kasse, andernfalls für die selbst gewählte BV-Kasse abzuschließen. Wird nicht spätestens sechs Monate nach

²⁴ Von Bedeutung ist, dass die Nichteinhaltung gewerberechtl. Bestimmungen durch die Sozialversicherung gemäß § 2 Abs. 1 Z 4 GSVG nicht legalisiert wird (vgl. *Shubshizky*, Leitfaden zur Sozialversicherung² [2002] 166). Die Zahlung der Sozialversicherungsbeiträge gemäß § 2 Abs. 1 Z 4 GSVG bewirkt daher nicht, dass die Risiken etwaiger Strafen nach der GewO oder dem Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb (UWG) entfallen (vgl. *Feuchtinger*, Wettbewerbswidrigkeit von gewerblicheinpflichtigen Tätigkeiten ohne Gewerbeschein? SWK 13/2002, W 36).

²⁵ Wichtig ist, dass *auch ein Dauerschuldverhältnis*, das die Kriterien eines echten Dienstvertrags nicht erfüllt (z. B. wegen des Nichtvorliegens von persönlicher Abhängigkeit aufgrund einer mangelnden Bindung an Weisungen oder einer mangelnden Kontrollunterworfenheit), dann gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 GSVG zu einer GSVG-Pflichtversicherung führt, wenn für diese Tätigkeit vom Auftragnehmer ein entsprechender Gewerbeschein gelöst wurde. § 2 Abs. 1 Z 1 GSVG führt damit insbesondere zum Abschluss der Pflichtversicherung gemäß § 4 Abs. 4 ASVG. Hingegen kann ein echtes Dienstverhältnis i. S. d. § 4 Abs. 2 ASVG durch einen Gewerbeschein nicht verhindert werden. Es gilt sinngemäß: „Gewerbeschein schützt vor Dienstverhältnis nicht.“

²⁶ Hinzuweisen ist an dieser Stelle jedoch auf die Übergangsregelungen gemäß § 273 Abs. 3 und 3a sowie § 276 Abs. 9 GSVG.

²⁷ Zum Zeitpunkt seiner Einführung sollte er die bis dahin mögliche sog. „Flucht aus dem Sozialversicherungsrecht“ unterbinden.

²⁸ Die Beitragsgrundlage bei jenen Personen, die verpflichtend in das System der Abfertigung neu einzubeziehen sind, ist grundsätzlich die vorläufige Beitragsgrundlage in der Krankenversicherung nach dem GSVG ohne die ständige Nachbemessung (vgl. § 52 Abs. 3 GSVG). Im Gegensatz zur normalen „Mitarbeitervorsorge“ ist im Bereich der Selbständigen die Beitragsgrundlage für die BMSVG-Beiträge immer mit der sozialversicherungsrechtlich relevanten Höchstbeitragsgrundlage gedeckelt.

dem Beginn der GSVG-Pflichtversicherung mit einer BV-Kasse ein Beitrittsvertrag abgeschlossen, ist das Zuweisungsverfahren einzuleiten.²⁹ Die BMSVG-Beiträge sind als Betriebsausgaben nach Maßgabe des § 4 Abs. 4 EStG abzugsfähig. In Rz. 1266a der EStR 2000 wurde darauf hingewiesen, dass die BMSVG-Beiträge in der Steuererklärung 2008 nicht gesondert einzutragen sind, sondern mit den übrigen Sozialversicherungsbeiträgen in das Feld „*Sozialversicherungsbeiträge*“ eingetragen werden können. In der Zwischenzeit hat der Gesetzgeber jedoch durch eine entsprechende Anpassung des Wortlauts des § 4 Abs. 4 Z 1 lit. c EStG auf dieses Formerfordernis gänzlich verzichtet, sodass eine gesonderte Eintragung in der Einkommensteuererklärung entbehrlich geworden ist. Weiters ist in Rz. 4126 der EStR 2000 festgehalten, dass die BMSVG-Beiträge auch dann (zusätzlich) als Betriebsausgaben geltend gemacht werden können, wenn der Steuerpflichtige von der Möglichkeit des pauschalen Betriebsausgabenabzugs nach Maßgabe des § 17 EStG Gebrauch gemacht hat.

Die sozialversicherungsrechtliche Beitragsgrundlage ist im System des GSVG vergleichsweise schwieriger zu ermitteln als im ASVG. Während beim echten Dienstnehmer und beim freien Dienstnehmer das Entgelt die Beitragsgrundlage darstellt, ist das System nach GSVG komplexer. Zunächst werden die Sozialversicherungsbeiträge auf Basis einer sog. **vorläufigen Beitragsgrundlage** vorgeschrieben. Diese vorläufige Beitragsgrundlage ist die aufgewertete Beitragsgrundlage des drittvorangegangenen Kalenderjahres. Sofern der Versicherte noch nicht über diesen Zeitraum an GSVG-Sozialversicherung verfügt, ist die vorläufige Beitragsgrundlage beim alten Selbständigen die Mindestbeitragsgrundlage und beim neuen selbständigen Erwerbstitigen die jeweils relevante Versicherungsgrenze. Nach Rechtskraft des Einkommensteuerbescheids wird die jeweilige Beitragsgrundlage sodann auf Basis der Einkünfte nachberechnet (= nachbemessen). Diese Systematik wird als das **System der ständigen Nachbemessung** bezeichnet.

Die Nachbemessung erfolgt auf Basis der Einkünfte i. S. d. EStG. Einkünfte sind demnach die Einnahmen abzüglich der Betriebsausgaben und somit der Gewinn. Im Hinblick auf die GSVG-Beitragsgrundlage sind nur die Einkünfte, nicht das Einkommen maßgeblich. Liegen mehrere Einkunftsquellen vor, kann es zu einem Verlustausgleich kommen. Da der Verlustvortrag hingegen zu den Sonderausgaben zählt und sozialversicherungsrechtlich die Einkünfte und nicht das Einkommen relevant sind, werden bei der Berechnung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlage Verluste vorangegangener Jahre nicht berücksichtigt.³⁰

§ 25 Abs. 2 Z 1–3 GSVG sieht zudem vor, dass den Einkünften im steuerlichen Sinn zwecks Berechnung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlage Positionen zu- bzw. abzuschlagen sind. So ist (bis 31. 12. 2015) nach Maßgabe des § 25 Abs. 2 Z 1 GSVG die Beitragsgrundlage um die auf einen Investitionsfreibetrag entfallenden Beträge im Durchschnitt der Monate der Erwerbstätigkeit zu erhöhen (vgl. BGBl. I 162/2015). Weiters ist gemäß § 25 Abs. 2 Z 2 GSVG der Betrag der Einkünfte um die vom Versicherungsträger im Beitragsjahr im Durchschnitt der Monate der Erwerbstätigkeit vorgeschriebenen Beiträge zur Kranken-, Arbeitslosen- und Pensionsversicherung zu erhöhen. Unter gewissen Voraussetzungen hat eine Reduzierung um die auf einen Sanierungsgewinn oder auf Veräußerungsgewinne entfallenden Beträge im Durchschnitt der Monate der Erwerbstätigkeit zu erfolgen.

²⁹ Ergänzend sei angemerkt, dass das BMSVG für *freiberuflich Selbständige* und für *Land- und Forstwirte* die Möglichkeit vorgesehen hat, sich bis 31. 12. 2008 für eine Beitragsleistung in eine BV-Kasse analog zu den einschlägigen Regelungen für Arbeitnehmer zu verpflichten (vgl. im Detail § 64 BMSVG). Das System der Abfertigung neu ist für diese Personengruppen daher optional vorgesehen. Berufseinsteiger in diesen Bereichen haben jeweils ein Jahr Zeit, sich für die Teilnahme am Vorsorgesystem – dann aber für die gesamte Dauer dieser beruflichen Tätigkeit – zu entscheiden.

³⁰ Vgl. *Shubshizky*, Leitfaden zur Sozialversicherung², 185.