

2. Abgrenzung Dienstvertrag – freier Dienstvertrag – Werkvertrag

als Nettolohn anzusehen ist (Nettolohnfiktion) und allfällige 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 **Dauerschuldverhältnis** zu qualifizieren ist.⁹ Der freie Dienstnehmer schuldet kein konkretes Werk, kein konkretes Ziel. Geschuldet wird vielmehr eine rein gattungsmäßig definierte Dienstleistung,¹⁰ das Zurverfügungstellen der Arbeitskraft. Der freie Dienstnehmer ist für seinen Dienstgeber daher auf Dauer tätig, schuldet jedoch keinen Erfolg, sondern lediglich ein „Sich-Bemühen“.¹¹

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,¹² lassen sich daher aufbauend auf der gesetzlichen Definition des § 4 Abs. 4 ASVG wie folgt zusammenfassen:

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

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

¹⁰ Vgl. OGH 26. 3. 1997, 9 ObA 54/97z, RdA 1998/3.

¹¹ Vgl. *Rebhahn* in Zeller Kommentar zum Arbeitsrecht² (2011) § 1151 ABGB Rz. 127.

¹² Vgl. Erlass des BMAGS vom 18. 1. 2000, 124.007/1-2/2000.

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.¹³

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 Unternehmerrisikos 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

¹³ Vgl. VwGH 19. 6. 1990, 88/08/0097.

2. Abgrenzung Dienstvertrag – freier Dienstvertrag – Werkvertrag

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 Gesamtbilds 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.

Es wird vielfach unterschätzt, wie wichtig eine einwandfreie Sachverhaltsermittlung ist. Das „pauschale Drüberfahren“ über gesamte Personengruppen ist nur ausnahmsweise zulässig. Der VwGH¹⁴ führt beispielsweise aus, dass ein Absehen von einer ausdrücklich beantragten mündlichen Verhandlung nur zulässig ist, wenn die Akten erkennen lassen, dass durch die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtsache nicht zu erwarten ist und einem Entfall der Verhandlung weder Art. 6 Abs. 1 EMRK noch Art. 47 GRC entgegenstehen. Im Allgemeinen ist nach dem VwGH anzunehmen, dass die Durchführung einer mündlichen Verhandlung etwas zur Klärung der Rechtssache beitragen kann, zumal es sich nicht bloß um eine Frage technischer Natur, sondern um die abwägende Beurteilung einer Dienstnehmer-Eigenschaft handelt. Gerade im Fall widersprechender Behauptungen der Parteien gehöre es zu den grundlegenden Pflichten des Verwaltungsgerichts, sich einen persönlichen Eindruck von der Glaubwürdigkeit von Zeugen zu verschaffen und darauf seine Beweismwürdigung zu gründen.¹⁵

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 Arbeitslosenversi-

¹⁴ Ra 2016/08/0007 vom 17. 3. 2016.

¹⁵ Vgl. i. d. Z. auch *Mitterer*, Umqualifizierung im Zuge einer GPLA, ZAS 2016/26, 144. Der Autor übt massive Kritik an der Praxis der Gebietskrankenkassen bei der Prüfung und allfälligen Umqualifizierung von Versicherungsverhältnissen im Rahmen einer GPLA. Insbesondere die Rückwirkung einer Umqualifizierung eines freien Dienstverhältnisses in ein echtes Dienstverhältnis bzw. einer (vermeintlich) selbständigen Tätigkeit nach dem GSVG in ein Dienstverhältnis nach § 4 Abs. 2 ASVG verbunden mit der langen Dauer solcher Verfahren wären nach Ansicht des Autors für viele Unternehmen in extremis existenzgefährdend. Die zum Teil einzelfallbezogene Judikatur mache es zudem schwer, ex ante eine richtige Beurteilung eines Vertragsverhältnisses zu treffen.

cherung integriert.¹⁶ 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 Insolvenzzentgeltfonds (0,35 % im Kalenderjahr 2017) 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 entrichten¹⁷. 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.¹⁸

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 4,1 %, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) in der Höhe von 0,40 %¹⁹ 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.²⁰

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

¹⁶ 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 124,00 Euro (Wert 2017) fällt bei der Beendigung eines freien Dienstvertrags an.

¹⁷ Der Oberste Gerichtshof (9 ObA 30/16a vom 25. 5. 2016) hat § 6 Abs. 1 dritter Satz BMSVG so ausgelegt, dass in jenen Fällen, in denen innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten ab dem Ende eines Arbeitsverhältnisses mit demselben Arbeitgeber erneut ein Arbeitsverhältnis geschlossen wird, die Beitragspflicht bereits mit dem ersten Tag dieses Nachfolgearbeitsverhältnisses einsetzt, und zwar unabhängig von der Dauer des ersten Arbeitsverhältnisses und jener des Nachfolgedienstverhältnisses. Auf Grund § 1 Abs. 1a BMSVG gilt dieses Erkenntnis zweifellos auch bei freien Dienstverhältnissen. Da keine gesetzliche Klarstellung im Sinne der früheren Vollzugspraxis zustande kam, hat der Hauptverband der Österreichischen Sozialversicherungsträger mitgeteilt, dass dieses Erkenntnis ab 10. 6. 2016 umzusetzen sei. Anzumerken ist, dass bei fallweiser Beschäftigung die rechtskonforme Umsetzung vor dem 1. 12. 2016 aus technischen Gründen innerhalb der Sozialversicherung nicht möglich war.

¹⁸ Dies gilt rückwirkend ab 1. 1. 2008.

¹⁹ Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ist bundesländerspezifisch unterschiedlich ausgestaltet und beträgt im Jahr 2017 in Wien 0,40 %.

²⁰ Vgl. § 1 Gesetz über die Einhebung einer Dienstgeberabgabe.

2. Abgrenzung Dienstvertrag – freier Dienstvertrag – Werkvertrag

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.²¹ Zum Unterschied vom echten oder freien Dienstnehmer schuldet der Auftragnehmer eines Werkvertrags somit nicht bloß ein Bemühen, sondern einen konkret ausbedungenen Erfolg.²²

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.²³ Die Prüfung der Frage, ob **wesentliche eigene Betriebsmittel** vorliegen, erfolgt dabei in drei Schritten:

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.²⁴ 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 Farbdruker etc. vorliegen.²⁵

Präzisierung erfuh die Beurteilung eines Betriebsmittels als „*wesentliches eigenes Betriebsmittel*“ vor einiger Zeit durch ein **Erkenntnis des VwGH**.²⁶ 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.

²¹ Vgl. BMF 1. 3. 2006, Dienstvertrag – freier Dienstvertrag – Werkvertrag, FJ 2006, 236.

²² Vgl. *Schrammel*, Freier Dienstvertrag ohne Zukunft? ecolex 1997, 274.

²³ Vgl. BMAGS 22. 9. 1999, 120.168/4-7/99.

²⁴ 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.

²⁵ Vgl. hierzu auch jüngst VwGH 15. 5. 2013, 2012/08/0163.

²⁶ Vgl. VwGH 23. 1. 2008, 2007/08/0223.

- 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.²⁷

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 ein facheinschlägiger Gewerbeschein für die Verrichtung der geschuldeten Leistungen notwendig ist, sondern knüpft die sozialversicherungsrechtliche Beurteilung lediglich daran, ob ein Gewerbeschein vorliegt oder nicht.²⁸ 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.²⁹

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.³⁰ Der Tatbestand des neuen selbständigen Erwerbstätigen ist dann erfüllt, wenn eine selbständig erwerbstätige Per-

²⁷ 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).

²⁸ Von Bedeutung ist, dass die Nichteinhaltung gewerberechtlicher 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 gewerbescheinpflchtigen Tätigkeiten ohne Gewerbeschein? SWK 13/2002, W 36).

²⁹ 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 Ausschluss 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.“

³⁰ Hinzuweisen ist an dieser Stelle jedoch auf die Übergangsregelungen gemäß § 273 Abs. 3 und 3a sowie § 276 Abs. 9 GSVG.

2. Abgrenzung Dienstvertrag – freier Dienstvertrag – Werkvertrag

son, 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.³¹

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 2017 7,65 %. In der Pensionsversicherung beträgt der Beitragssatz 18,50 %. In der Unfallversicherung ist ein pauschaler Beitrag von 9,33 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.³² 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 dem Beginn der GSVG-Pflichtversicherung mit einer BV-Kasse ein Beitrittsvertrag abgeschlossen, ist das Zuweisungsverfahren einzuleiten.³³ 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 Formalerfordernis 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

³¹ Zum Zeitpunkt seiner Einführung sollte er die bis dahin mögliche sog. „Flucht aus dem Sozialversicherungsrecht“ unterbinden.

³² 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.

³³ 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.

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 Erwerbstätigen 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.³⁴

§ 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.

§ 25a Abs. 5 GSVG sieht die Möglichkeit vor, zu beantragen, dass die vorläufige Beitragsgrundlage herabgesetzt wird, soweit dies nach den wirtschaftlichen Verhältnissen gerechtfertigt erscheint und glaubhaft gemacht wird, dass die Einkünfte im laufenden Kalenderjahr wesentlich geringer sein werden. Die herabgesetzte Beitragsgrundlage darf die jeweils relevante Mindestbeitragsgrundlage nicht unterschreiten. Der Antrag auf Herabsetzung der vorläufigen Beitragsgrundlage kann bis zum Ablauf des jeweiligen Beitragsjahres gestellt werden. Ab 1. 1. 2016 ist es nach Maßgabe des § 25a Abs. 5 GSVG zudem möglich, bereits unterjährig eine Erhöhung der Beitragsgrundlage zu beantragen.

Der wesentliche Unterschied zwischen dem „alten Selbständigen“ und dem neuen selbständigen Erwerbstätigen ist, dass beim „**alten Selbständigen**“ eine **Mindestbeitragsgrundlage** vorgesehen ist. Auf Basis dieser Mindestbeitragsgrundlage sind jedenfalls – auch dann, wenn der Auftragnehmer keinen Gewinn erzielt oder gar Verluste bestehen – Sozialversicherungsbeiträge zu entrichten. Die Mindestbeitragsgrundlage beträgt 2017 723,52 Euro/Monat in der Pensionsversicherung und 425,70 Euro/Monat in der Krankenversicherung.³⁵

Während daher der alte selbständige Erwerbstätige auch bei niedrigen (oder gar keinen) Einkünften Beiträge auf Basis der Mindestbeitragsgrundlage zu entrichten hat, be-

³⁴ Vgl. *Shubshizky*, Leitfaden zur Sozialversicherung², 185.

³⁵ Zu beachten ist die in § 359 Abs. 3a GSVG vorgesehene Übergangsregelung, die die Mindestbeitragsgrundlage in der Pensionsversicherung bis 2022 stufenweise auf die Geringfügigkeitsgrenze absenkt.

2. Abgrenzung Dienstvertrag – freier Dienstvertrag – Werkvertrag

standen beim **neuen selbständigen Erwerbstätigen** bis inklusive 2015 zwei Versicherungsgrenzen bzw. besteht ab 1. 1. 2016 beim neuen selbständigen Erwerbstätigen eine einheitliche Versicherungsgrenze. Diese **Versicherungsgrenzen** haben eine erhebliche Bedeutung dahingehend, dass keine Pflichtversicherung gemäß § 2 Abs. 1 Z 4 GSVG vorliegt, wenn die Einkünfte die jeweils relevante Versicherungsgrenze nicht erreichen.

Bis inklusive 2015 galt in diesem Zusammenhang das Folgende: Die **Versicherungsgrenze I** betrug 4.871,76 Euro (Kalenderjahr 2015), die Versicherungsgrenze II 6.453,36 Euro. Beide Versicherungsgrenzen waren Jahresgrenzen.³⁶ Die **Versicherungsgrenze II** war maßgeblich, wenn lediglich Einkünfte gemäß § 2 Abs. 1 Z 4 GSVG vorlagen. Sollten andere Einkünfte (z. B. aus einem Dienstverhältnis), eine Pension bzw. ein Ruhe-/Versorgungsgenuss oder sog. Erwerb ersatz Einkünfte (Krankengeld, Wochengeld, Arbeitslosengeld, Kinderbetreuungsgeld, Notstandshilfe etc.) vorgelegen sein, war die Versicherungsgrenze I maßgeblich. Seit 2016 besteht bei neuen selbständigen Erwerbstätigen generell nur noch eine Versicherungsgrenze, die wiederum als Jahresgrenze ausgestaltet ist und der Geringfügigkeitsgrenze entspricht. Sie beträgt ab 1. 1. 2017 somit 5.108,40 Euro.³⁷

Anders als in anderen Bereichen des Sozialversicherungsrechts hat bei neuen selbständigen Erwerbstätigen das **Meldeverhalten** des Auftragnehmers maßgebliche Bedeutung. Wird im Zusammenhang mit der Aufnahme der Tätigkeit erklärt, dass die Versicherungsgrenze überschritten wird, dann besteht jedenfalls Sozialversicherung gemäß § 2 Abs. 1 Z 4 GSVG; diese Sozialversicherung besteht auch dann, wenn sich im Nachhinein herausstellen sollte, dass die Einkünfte tatsächlich die Versicherungsgrenze nicht erreicht bzw. nicht überschritten haben. Die Meldung wirkt daher wie eine Option in die Sozialversicherung. Man bezeichnet diesen Vorgang daher auch als sog. „Opting-in“ in die Sozialversicherung gemäß § 2 Abs. 1 Z 4 GSVG.

Andererseits kann das Unterlassen der Meldung bei dennoch eintretendem Überschreiten der Versicherungsgrenze negative Auswirkungen dahingehend haben, dass zum einen die rückwirkende Verpflichtung, Beiträge zu entrichten, besteht und zum anderen der **Strafzuschlag gemäß § 35 Abs. 6 GSVG** in Höhe von 9,3 % der Beiträge zu entrichten ist. Eine alternative Vorgehensweise, die vor der potenziellen Verhängung des Strafzuschlages „schützt“, ist das sog. „**kleine Opting-in**“. In diesem Zusammenhang erklärt der neue selbständige Erwerbstätige zwar, dass die von ihm erzielten Einkünfte die Versicherungsgrenze nicht überschreiten werden, beantragt aber explizit die Pflichtversicherung (nur) in der Unfall- und Krankenversicherung.

Hinzuweisen ist auf unterschiedliche Möglichkeiten der **Ausnahmen aus der Sozialversicherung**, die sich dem alten selbständigen Erwerbstätigen einerseits und dem neuen selbständigen Erwerbstätigen andererseits bieten.

Der **neue selbständige Erwerbstätige** hat grundsätzlich **zwei Möglichkeiten** der Ausnahme von der Pflichtversicherung: das – bereits oben dargestellte – Nichtüberschreiten der **Versicherungsgrenze** einerseits, spezielle Altersausnahmen andererseits. Diese Altersausnahmen sind in § 273 Abs. 7 und 8 bzw. § 276 Abs. 5 GSVG ge-

³⁶ Dies ist von entscheidender Bedeutung. Wenn z. B. ein Versicherter neben seinem Dienstverhältnis i. S. d. § 4 Abs. 2 ASVG auch als neuer selbständiger Erwerbstätiger agiert, mit dieser Tätigkeit aber z. B. erst im Oktober 2014 beginnt, sind tatsächlich nur die in der Zeitphase 10 bis 12/2014 lukrierten Einkünfte für die Frage der Überschreitung der Versicherungsgrenze relevant. Eine Aliquotierung der Versicherungsgrenze auf diese einzelnen Monate oder ein „Hochrechnen“ der Einkünfte 10 bis 12/2014 ist daher nicht vorzunehmen.

³⁷ Zu beachten ist jedoch die in § 359 Abs. 3 GSVG auf Antrag vorgesehene Ausnahmeregelung für Pensionsversicherung betreffend Personen, die am 1. 1. 2016 das 50. Lebensjahr bereits vollendet und zu diesem Zeitpunkt noch nicht 180 Beitragsmonate der Pflichtversicherung in der Pensionsversicherung erworben haben.