

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Richtersenat über die Beschwerde der Bf., vertreten durch APP Steuerberatung GmbH, 1010 Wien, Schenkenstraße 4/6. Stock, vom 6. Juni 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 16. Mai 2011, betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 2006, 2007, 2008 und 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof (Art. 133 Abs. 4 B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.), einer Kommanditgesellschaft, handelt es sich um einen Gastronomiebetrieb. Kommanditisten dieser Gesellschaft sind Herr KR K3, Herr K1, Herr K4 und Herr K2.

Strittig ist - als Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung (§ 86 Abs. 1 EStG 1988) -, ob die bei der Bf. als Köche, Kellner, Schankkräfte, Kassenkräfte, Speisenträger und Reinigungskräfte beschäftigten Personen ihre Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) ausgeübt haben.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Die Bf. hat mit diesen Personen gleichlautende als "**Freier Dienstvertrag**" bezeichnete Vereinbarungen abgeschlossen. Diese Vereinbarungen wurden auf unbestimmte Zeit und unter Einhaltung einer siebentägigen Kündigungsfrist abgeschlossen. Als Vertragsgegenstand wurden "diverse Dienstleistungen im Rahmen des Gastronomiebetriebes" der Bf. vereinbart. Vereinbart wurde eine Entlohnung nach Stunden zu einem fixen Stundensatz. Als Stundensatz wurden entweder € 7,50 oder € 10,00 oder € 12,00 vereinbart. Und weiters heißt es in dieser Vereinbarung: "Im Fall der Verhinderung des freien Dienstnehmers durch Krankheit oder sonstige Abwesenheit ist dieser berechtigt, auf eigene Kosten eine andere geeignete Person mit den ihr aus dieser Vereinbarung erwachsenden Verpflichtungen zu beauftragen (jederzeitiges vollständiges Vertretungsrecht). Der freie Dienstnehmer unterliegt bei der Gestaltung des Tätigkeitsablaufes keinerlei Weisungen des Auftraggebers. Er kann Aufträge jedweder Art jederzeit und ohne irgendwelche Sanktionen ablehnen. Der freie Dienstnehmer muss seinen Tätigkeitsablauf aber so gestalten, dass die jeweils durch den Auftraggeber definierte Aufgabenstellung erreicht und die Dienstleistung ordnungsgemäß durchgeführt wird. Arbeitsrechtliche Bestimmungen finden keine Anwendung, die freien Dienstnehmer haben keinen Anspruch auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, auf Urlaub, auf Pflegefreistellung, auf Sonderzahlungen und auf Abfertigungen usw. und unterliegen auch nicht den Bestimmungen des Arbeitszeit- und Arbeitsruhegesetzes."

Die WGKK hat (am 7., 8., 14 März 2006 und am 1. April 2006) mit 13 Personen **Niederschriften** aufgenommen und zwar mit XY1 (Sous-Chef), XY2 (Koch), XY3 (Ausschankkraft mit Inkasso), XY4 (Kellner mit Inkasso), XY5 (Schankkraft), XY6 (Kellner mit Inkasso), XY7 (Koch), XY8 (Reinigungskraft), XY9 (Speisenträger und fallweise auch Kellner), XY10 (Kassakraft), XY11 (Schankkraft), XY12 (Koch) und XY13 (Getränkeausgabe). Die meisten von ihnen seien in einem anderen Dienstverhältnis gestanden und hätten für die Bf. im Regelfall nur an Renntagen bzw. bei Veranstaltungen gearbeitet. Von einer Beschäftigungsmöglichkeit bei der Bf. hätten die meisten von ihnen von Personen, die bereits dort gearbeitet haben, Kenntnis erlangt. Zu ihrer Tätigkeit für die Bf. befragt haben sie (zusammengefasst) Folgendes ausgesagt:

Eingestellt worden seien sie von Herrn K1a, der auch die Einstellungsgespräche geführt und die Modalitäten des Beschäftigungsverhältnisses (Entlohnung, Aufgabenbereich) mit ihnen besprochen habe. Der steuerliche Vertreter der Bf., Herr XY14, habe eine Informationsveranstaltung bezüglich "freier Dienstvertrag" abgehalten. Bei dieser Veranstaltung sei ihnen mitgeteilt worden, dass sie keinerlei Anspruch auf Sonderzahlungen, keinen Urlaubsanspruch, keinen Anspruch auf Arbeitslosengeld hätten und dass auch die Meldung in den Krankenstand nicht möglich sei. Weiters sei ihnen gesagt worden, dass sie im Falle einer Verhinderung selbst für eine Vertretung zu sorgen hätten, diese auch selbst zu entlohnen und an- bzw. abzumelden hätten.

De facto sei eine Vertretung aber nicht notwendig gewesen (so die Aussagen von XY1, XY2,

XY7 und XY9). Herr XY4 und Frau XY10 haben ausgesagt, dass sie, wenn sie einen Dienst nicht antreten hätten können, Herrn XY6a oder Herrn K1a verständigt hätten, die dann für Ersatz gesorgt hätten. Sie selbst hätten niemals einen Vertreter namhaft gemacht bzw. zum Dienst geschickt. Herr XY5, Herr XY6 und Frau XY11 haben ausgesagt, dass die Vertretung intern, nämlich aus dem Kreis der Arbeitskollegen, organisiert worden sei. Es sei nämlich wichtig gewesen, dass Personen arbeiten, die den Betrieb kennen würden (so die Aussage XY5). Das Entgelt sei in diesen Fällen von der Bf. direkt an die Vertreter ausbezahlt worden.

Die Köche hätten gemeinschaftlich die Speisekarte und den Wareneinkauf geplant (Aussage XY2 und XY7). Auch die Dienstpläne seien gemeinschaftlich und zwar zusammen mit Herrn K4a (Küchenchef/Kommanditist) erstellt worden (Aussagen XY2, XY1 und XY7). Herr K1a (und auch Herr K2a) hätten regelmäßig nachgeschaut, ob alles in Ordnung sei (Aussage XY4, XY5, XY6, XY10, XY11 und XY13). Herr K1a habe auch laufend die Arbeitsleistung kontrolliert (Aussage XY5, XY11 und XY13). Herr K4a, Herr K2a und Herr K1a seien dann kontaktiert worden, wenn ein Gerät ausgefallen sei, wenn es Probleme in der Küche oder mit den Gästen gegeben habe bzw. wenn Waren aus dem Lager zu beziehen gewesen seien (Aussage XY6, XY9 und XY10). Herr K1a habe sie (bei Dienstende) abgerechnet und ihnen das Entgelt (bar) ausbezahlt (Aussage XY6, XY10, XY11, XY12 und XY13). Den Erhalt des Entgelts hätten sie bestätigen müssen.

Zur Begründung der nunmehr angefochtenen **Bescheide vom 16. Mai 2011** hat das Finanzamt im verwiesenen und ebenfalls mit 16. Mai 2011 datierten Bericht nach Wiedergabe des Gesetzeswortlautes (§ 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988) ausgeführt, dass bei der Beurteilung, ob ein steuerrechtliches Dienstverhältnis vorliege, vom wahren wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarungen zwischen den Vertragspartnern auszugehen sei.

Die Dienstnehmer seien in den Gastronomiebetrieb eingegliedert gewesen, einer Weisungsgebundenheit und einer persönlichen auf Zeit abgestellten Arbeitspflicht unterworfen gewesen, die Arbeitsgeräte seien vom Dienstgeber beigestellt worden. Aus den niederschriftlichen Angaben der freien Dienstnehmer gehe hervor, dass ein jederzeitiges Vertretungsrecht tatsächlich nicht gelebt worden sei; kein freier Dienstnehmer habe einen Vertreter selbst eingesetzt und ausbezahlt. Im Verhinderungsfall seien die (freien) Dienstnehmer im Regelfall durch Arbeitskollegen vertreten worden (Diensttausch) oder es sei von der Firmenleitung ein Vertreter organisiert worden. Die Honorarauszahlung des Vertretungspersonals sei stets durch die Firma selbst erfolgt. Die von der Bf. als freie Dienstnehmer angemeldeten und beschäftigten Arbeitnehmer seien daher als echte Dienstnehmer im Sinne des § 47 EStG 1988 gewertet und nachversteuert worden.

Ihre dagegen eingebrachte **Berufung vom 6. Juni 2011** hat die Bf. wie folgt begründet:
 Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum habe die Bf. drei Arten von Beschäftigungsverhältnissen begründet gehabt: Beschäftigung von drei Personen im Rahmen ihrer Kommanditistenstellung (pflichtversichert nach § 2 GSVG, nicht Bemessungsgrundlage für DB und DZ), Beschäftigung als echte Dienstnehmer (pflichtversichert nach § 4 Abs. 2 ASVG und damit DB- und DZ-pflichtig) und Beschäftigung als freie Dienstnehmer (pflichtversichert nach § 4 Abs. 4 ASVG und damit nicht Teil der Bemessungsgrundlage für DB und DZ).

Der Begriff "Dienstnehmer" im Steuerrecht (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) entspräche inhaltlich dem Dienstverhältnis nach § 4 Abs. 2 ASVG im Sozialversicherungsrecht. Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 2 ASVG sei, wer in einem Verhältnis persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegen Entgelt beschäftigt werde. Wirtschaftliche Abhängigkeit sei nach Judikatur und Lehre dann anzunehmen, wenn der freie Dienstnehmer über keine eigenen Betriebsmittel verfüge. Bei der Beurteilung der persönlichen Abhängigkeit nehme nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die persönliche Arbeitspflicht eine entscheidende Rolle ein.

Die Bf. habe mit den Dienstnehmern freie Dienstverträge abgeschlossen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 4 ASVG und damit auch zur DB- und DZ-Pflicht, sei die vertragliche Gestaltung der Beschäftigung in die Beurteilung des Gesamtbildes einzubeziehen, da diese die in Aussicht genommenen Konturen des Beschäftigungsverhältnisses sichtbar werden lasse.

Die von der GKK befragten Dienstnehmer hätten in ihren Niederschriften ausgesagt, dass

- ihnen eine generelle Vertretungsmöglichkeit und ein sanktionsloses Ablehnungsrecht zugestanden sei und dass diese Rechte auch in Anspruch genommen worden seien;
- sie die Beschäftigung bei der Bf. lediglich als "Nebenverdienst" angesehen hätten,
- sie einer eingeschränkten oder gar keiner Weisungs- und Kontrollunterworfenheit unterlegen gewesen seien und somit in der Ausführung ihrer Tätigkeit dem Grunde, dem Zeitpunkt und der Art nach frei gewesen seien und
- sie in einem Informationsgespräch durch den Steuerberater über das Wesen eines freien Dienstvertrages ausführlich aufgeklärt worden seien.

Zur Vertretungsmöglichkeit: Alle Dienstnehmer hätten nach ihren eigenen Aussagen gewusst, dass es ihnen zugestanden sei, jederzeit und nach Gutdünken einen geeigneten Vertreter zu bestimmen. Dies schließe eine Beschäftigung in persönlicher Abhängigkeit aus (VwGH vom 7. Mai 2008, Zl. 2005/08/0142). Dabei sei nicht einmal entscheidend, dass der Dienstnehmer von der ihm eingeräumten generellen Vertretungsmöglichkeit auch tatsächlich Gebrauch mache. Im gegenständlichen Fall sei dieses Vertretungsrecht jedoch in einer Vielzahl von Fällen auch tatsächlich gelebt worden. Die Tätigkeit der freien Dienstnehmer hätte weitaus überwiegend aus einfachen manipulativen Verrichtungen bestanden, welche ohne besonderen Vorkenntnisse und mit einer sehr einfachen

Kurzeinschulung (dort stehen die Getränke, dort sitzen die Gäste) bewältigbar gewesen seien. Selbst wenn eine Vertretung durch eine Person aus einem "Pool" von Mitarbeitern des Unternehmens stattgefunden hätte - was nicht der Fall gewesen sei - könne der einzelne Dienstnehmer, vorausgesetzt es stünden genügend Arbeitskräfte zur Verfügung, dennoch davon ausgehen, dass er Arbeitsleistungen sanktionslos ablehnen könne (VwGH vom 4. Juli 2007, Zl. 2006/08/0193).

Im gegenständlichen Fall sei im Zeitraum 2005-2008 bei über 145 Personen die Dienstnehmereigenschaft festgestellt worden. Dabei würden immer wieder freie Dienstnehmer mit nur einem Tag pro Monat aufscheinen. Das seien genau jene Personen, welche vertreten hätten. Zur Beurteilung der für das Versicherungsverhältnis maßgebenden Umstände - hier des Vertretungsrechtes - werde beantragt, die Daten des Vorpächters, der genau die gleichen logistischen Probleme zu bewältigen gehabt habe, heranzuziehen. Nach Informationen der Bf. habe dieser im Schnitt maximal 5 Personen beschäftigt gehabt. Die Beschäftigtenzahl des Vorpächters möge mit der Beschäftigtenzahl der Bf. verglichen werden um besser beurteilen zu können, ob bei der Bf. Vertretungen stattgefunden hätten oder nicht.

Für die Vertretungsbefugnis sei es auch nicht schädlich, dass die von den Beschäftigten namhaft gemachten Vertreter überwiegend nicht von den freien Dienstnehmern selbst, sondern von der Bf. bezahlt und angemeldet worden seien. Dies mit der Motivation, jede Art von "Schwarzbeschäftigung" in den eigenen Räumlichkeiten kategorisch auszuschließen. Auch nach der Rechtsprechung (VwGH vom 25. April 2007, Zl. 2005/08/0137) sei es ohne Bedeutung, ob der Vertreter durch den Beschäftigten selbst oder durch den Empfänger der Arbeitsleistung entlohnt worden sei, weil das ja nichts an der Vertretungsbefugnis selbst ändere.

Zum Ablehnungsrecht: Die Dienstnehmer hätten ein sanktionsloses Ablehnungsrecht gehabt. Habe ein Dienstnehmer arbeiten wollen, habe er dies tun können, habe er das nicht wollen, dann habe er das nicht müssen. Dieses Ablehnungsrecht widerspreche - gerade im Hinblick auf die Veranstaltungstätigkeit der Bf. - auch nicht den Anforderungen eines Gastronomiebetriebes und sei auch nicht entgegen der Lebenserfahrung.

Bestünde aber im Rahmen einer übernommenen Gesamtverpflichtung die Möglichkeit, sanktionslos einzelne Arbeitsleistungen (ohne Stellungmachung eines Vertreters) abzulehnen, schließe dies nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 3. April 2001, Zl. 96/08/0202) eine Beschäftigung in persönlicher Abhängigkeit aus.

Zur Motivation, freie Dienstverträge abzuschließen: Die Dienstnehmer seien an einer Anstellung als freie Dienstnehmer interessiert gewesen, weil die meisten von ihnen in anderen Dienstverhältnissen gestanden und damit auch kranken-, unfall- und arbeitslosenversichert gewesen seien und die Beschäftigung bei der Bf. nur als "Nebenverdienst" angesehen hätten. Gerade weil es sich - wie auch den Aussagen der Dienstnehmer entnommen werden könne - lediglich um einen "Nebenjob" gehandelt

habe, sei der freien Vertretungsmöglichkeit große Bedeutung zugekommen. Die freien Dienstnehmer hätten kaum eine Vereinbarkeit ihrer Beschäftigung bei der Bf. mit bestehenden, anderen Beschäftigungsverhältnissen erlangen können, wenn sie nicht sanktionslos ablehnen hätten können. Dies hätte unter Umständen auch negative Auswirkungen auf die - ohnehin bereits erschwerliche - Rekrutierung von neuen Dienstnehmern gehabt. Die freien Dienstnehmer seien in einer anfänglichen Informationsveranstaltung durch den Steuerberater bzw. den Geschäftsführer auch ausführlich über das Wesen eines freien Dienstvertrages informiert worden und es sei ihnen daher bewusst gewesen, dass sie sich jederzeit vertreten lassen und einzelne Arbeiten sanktionslos ablehnen konnten.

Zur betrieblichen Eingliederung, Kontroll- und Weisungsgebundenheit: Eine überwiegende Vielzahl von Personen sei zwischen einmal und dreimal pro Monat im Unternehmen der Bf. tätig gewesen, sodass sich jeder selbst ein Bild davon machen könne, ob diese Personen vollständig in den Betrieb der Bf. eingegliedert gewesen seien. Alle freien Dienstnehmer seien in der Ausführung ihrer Tätigkeit an keine Weisungen gebunden gewesen. Lediglich am Ende des Arbeitstages habe es gewisse unabdingbare Kontrollen gegeben, wie beispielsweise die Kontrolle der Kassa, ansonsten habe sich der Geschäftsführer kaum um die tägliche Routinearbeit gekümmert sondern sich verstärkt der direkten Kundenbetreuung gewidmet.

Die Bf. beantrage eine mündliche Verhandlung sowie (in Gegenwart des Geschäftsführers) die "Zeugeneinvernahme all jener Personen, die von der Behörde entgegen dem jeweils eingegangenen schriftlichen Vertragsverhältnis als echte Dienstnehmer angesehen" worden seien. Die Bf. habe selbst Zeugeneinvernahmen eingeholt, die sie der Berufung beilege.

Diese schriftlichen **Zeugenaussagen** wurden gleichlautend wie folgt abgefasst: Der Zeuge/Die Zeugin sei über das laufende Streitverfahren mit der WGKK bezüglich der Qualifikation von Dienstverhältnissen (echte oder freie) informiert und die Umstände der Beschäftigung bei der Bf. würden daher wahrheitsgetreu wie folgt wiedergegeben: Der Zeuge/Die Zeugin habe freie Zeiteinteilung gehabt, wenn er/sie Lust gehabt habe, sei er/sie gekommen, wenn nicht habe er/sie angerufen oder einen Vertreter (entweder aus dem Bekanntenkreis oder aus dem Kreis der Arbeitskollegen) geschickt. Der Zeuge/Die Zeugin sei darüber informiert worden, jederzeit einen Vertreter schicken oder einen Auftrag sanktionslos ablehnen zu können. Die Tätigkeit habe überwiegend aus manipulatorischen gastronomischen Tätigkeiten bestanden, die binnen kürzester Zeit auch von außenstehenden Dritten erlernbar gewesen seien.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 18. Oktober 2013** hat das Finanzamt die Berufung abgewiesen und diese Entscheidung damit begründet, dass der Verwaltungsgerichtshof in dem - ebenfalls die Bf. und die gegenständliche Problematik betreffenden - Erkenntnis vom 14. Februar 2013, Zl. 2012/08/0268, das Vorliegen versicherungspflichtiger

Beschäftigungsverhältnisse nach § 4 Abs. 2 ASVG bejaht habe. In diesem Erkenntnis habe der VwGH sowohl das Vorliegen einer generellen Vertretungsbefugnis als auch eines sanktionslosen Ablehnungsrechts verneint. Das Finanzamt schließe sich der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes an; für die an die sog. freien Dienstnehmer ausbezahlten Entgelte bestehe daher (zu Recht) die Verpflichtung, Dienstgeberbeiträge samt Zuschlag zu entrichten.

In ihrem **Vorlageantrag vom 30. Oktober 2013** hat die Bf. ohne weitere Ausführungen lediglich die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

In der am **11. Dezember 2018** durchgeführten **Verhandlung** hat die Bf. Folgendes ausgeführt: Warum es zum Abschluss freier Dienstverhältnisse gekommen sei: Herr K3a (Geschäftsführer der Komplementärin) habe ua. auch ein Bewachungsunternehmen, in dem seit Jahrzehnten freie Dienstnehmer eingesetzt seien. Diese freien Dienstnehmer seien bei sämtlichen Beitrags- und Abgabenprüfungen anerkannt worden, sodass die Bf. der Meinung gewesen sei, dass auch hier freie Dienstverhältnisse vorliegen würden. In weiterer Folge habe der steuerliche Vertreter der Bf. die Bediensteten über das Wesen eines freien Dienstverhältnisses informiert.

Tatsächlich sei es so gewesen, dass ab dem Jahre 2005 oder 2006 jede Behörde dazu übergegangen sei, dass - in typisierender Betrachtungsweise - ein Mitarbeiter in der Gastronomie kein freier, sondern nur ein echter Dienstnehmer sein könne. Die WGKK habe einen Teil der freien Dienstnehmer befragt, wobei in keiner einzigen dieser Befragungen die Frage nach der Arbeitsverpflichtung gestellt worden sei. Tatsächlich sei es bei der Bf. so gewesen, dass die drei Kommanditisten ständig anwesend gewesen seien und es die ganze Zeit 15 Personen gegeben habe, die angemeldet gewesen seien. Dann habe es eben noch die freien Dienstnehmer gegeben, die insbesondere an den Renntagen zum Einsatz gekommen seien. Die Renntage hätten einmal wöchentlich stattgefunden und seien daher dementsprechend schwer zu besetzen gewesen. Die Gastronomiemitarbeiter hätten es an sich, dass sie nicht von einer besonders hohen Verlässlichkeit geprägt seien. Tatsache sei, dass jeder kommen und gehen habe können, wie er das gewollt habe. Und dies deshalb, weil es gar nicht anders gegangen wäre. Sie seien einfach gekommen und gegangen, wann sie wollten, und es habe keinerlei Sanktionen gegeben. Es sei nicht möglich gewesen, das tatsächliche Leben in den Akt zu bekommen, weil die Krankenkasse seit 2006 niemandem mehr in Gegenwart des Geschäftsführers die richtigen Fragen gestellt habe. Und so sei die Idee aufgekommen, vorab formulierte schriftliche Zeugenaussagen auszuschicken.

Über die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird als erwiesen erachtet:

Der Gastronomiebetrieb wurde Anfang 2005 von der Bf. übernommen. Im zeitlichen Nahbereich zu dieser Betriebsübernahme hat der Steuerberater der Bf., Herr XY14, für die sog. freien Dienstnehmer eine Informationsveranstaltung bezüglich „freier Dienstvertrag“ durchgeführt.

Von einer Beschäftigungsmöglichkeit im Betrieb der Bf. haben die meisten der sog. freien Dienstnehmer von Personen, die bereits dort gearbeitet haben, Kenntnis erlangt. Die sog. freien Dienstnehmer wurden von Herrn K1a eingestellt. Mit diesem wurden auch die Einstellungsgespräche geführt und die Modalitäten des Beschäftigungsverhältnisses (Entlohnung, Aufgabenbereich, freies Dienstverhältnis) besprochen.

Die Gruppe der Köche hat gemeinsam die Dienstpläne erstellt, die Speisekarte gestaltet und den Wareneinkauf geplant. Bei auftretenden Problemen (Ausfall von Geräten, Bezug von Waren aus dem Lager, Beschwerden von Gästen) haben die sog. freien Dienstnehmer Herrn K1a (fallweise auch Herrn K2a) kontaktiert. Sämtliche Befragten haben übereinstimmend ausgesagt, dass Herr K1a laufend im Betrieb anwesend gewesen ist und regelmäßig kontrolliert und geschaut hat, ob alles in Ordnung ist. Dem gegenteiligen Vorbringen der Bf., dass sich die Geschäftsführung um die tägliche Routinearbeit kaum gekümmert habe, kann daher nicht gefolgt werden. Auch die Abrechnung nach Dienstende hat Herr K1a durchgeführt. Ebenso hat er den sog. freien Dienstnehmern ihr (stundenabhängiges) Entgelt (in bar) ausbezahlt.

War ein sog. freier Dienstnehmer verhindert, dann hat er/sie entweder mit einem Arbeitskollegen/Arbeitskollegin den Dienst getauscht oder bei der Firmenleitung angerufen und diese hat dann aus dem Kreis der Arbeitskollegen einen Ersatz organisiert. Die Ersatzkräfte wurden nicht von den sog. freien Dienstnehmern, sondern von der Bf. entlohnt.

Dem wiederholt vorgebrachten Einwand der Bf., die sog. freien Dienstnehmer hätten ohne einen bestimmten Grund („jederzeit und nach Gutdünken“) einen Vertreter heranziehen können, kann schon deshalb nicht gefolgt werden, weil auch in den vertraglichen Vereinbarungen – ungeachtet des angefügten Klammerausdruckes „jederzeitiges vollständiges Vertretungsrecht“ – die Berechtigung, sich vertreten zu lassen nur für den Fall der Verhinderung (durch Krankheit oder durch eine sonstige Abwesenheit) vorgesehen ist. Damit in Einklang stehen auch die Aussagen sämtlicher Befragten, dass sich – wenn überhaupt - nur im Falle einer allfälligen Verhinderung die Frage eines Ersatzes gestellt hat. Das Vorliegen eines generellen Vertretungsrechts („jederzeit und nach Gutdünken“) wird daher als nicht erwiesen erachtet (so auch: VwGH vom 14. Februar 2013, Zl. 2012/08/0268). Die Bf. hat auch wiederholt vorgebracht, dass die sog. freien Dienstnehmer ein "sanktionsloses Ablehnungsrecht" gehabt hätten; habe ein

Dienstnehmer arbeiten wollen, habe er dies tun können, habe er das nicht gewollt, so habe er dies nicht tun müssen. Dazu ist Folgendes auszuführen: Der Gastronomiebetrieb der Bf. erforderte es, in Zeiten besonders intensiven Geschäftsganges genügend Dienstnehmer in Einsatz bringen zu können. Die Bf. war daher in den von ihr angesprochenen Spitzenzeiten auf die Arbeitskraft der sog. freien Dienstnehmer angewiesen. Ein in diesen Einsatzzeiten praktiziertes "sanktionsloses Ablehnungsrecht" hätte daher - entgegen der Behauptung der Bf. - mit den Anforderungen des Gastronomiebetriebes der Bf. nicht in Einklang gebracht werden können (so auch: VwGH vom 14. Februar 2013, Zl. 2012/08/0268).

Zu diesem Ergebnis ist das Bundesfinanzgericht auf Grund der übereinstimmenden und glaubwürdigen Aussagen der von der Wiener Gebietskrankenkasse befragten sog. freien Dienstnehmer gelangt. Auch den dem Berufungsschriftsatz angeschlossenen „Zeugenaussagen“ ist das in der Beweiswürdigung dargelegte Verständnis (insbesondere: zum Vertretungsrecht und zum Ablehnungsrecht) beizumessen. Zwischen den Aussagen der von der WGKK Befragten und den schriftlichen "Zeugenaussagen" besteht daher kein Widerspruch.

Im Berufungsschriftsatz wurde von der Bf. auch die Zeugeneinvernahme der als echte Dienstnehmer eingestuften Personen beantragt und ersucht, diese in Gegenwart des Geschäftsführers der Bf. zu befragen. Zu welchem Beweisthema die angesprochenen Personen befragt werden sollten, hat die Bf. jedoch nicht aufgezeigt, sodass dieser Antrag schon wegen fehlender Angabe eines bestimmten Beweisthemas im Sinne des § 183 Abs. 3 BAO unbeachtlich ist (vgl. VwGH vom 28. September 2011, Zl. 2007/13/0138, vom 27. Februar 2001, Zl. 97/13/0091). Im Übrigen wurden ohnehin 13 sog. freie Dienstnehmer von der WGKK befragt. Dass hinsichtlich der weiteren sog. freien Dienstnehmer der Sachverhalt anders gelagert gewesen wäre, wird nicht einmal von der Bf. behauptet. Im Hinblick darauf, dass sämtliche freien Dienstverträge nach einem Muster abgefasst worden sind und auch die Befragung der 13 sog. freien Dienstnehmer ein einheitliches Bild ergeben hat, ist auch bei den anderen sog. freien Dienstnehmern ein anders gelagerter Sachverhalt nicht zu vermuten. Von den beantragten Zeugeneinvernahmen wurde daher Abstand genommen.

Der dargestellte Sachverhalt wird wie folgt beurteilt:

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Gemäß Abs. 2 leg. cit. sind Dienstnehmer ua. auch Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen.

Gemäß § 47 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 liegt ein Dienstverhältnis 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.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz (WKG) 1998.

Im gegenständlichen Fall ist – entgegen den Ausführungen der Bf. – nicht zu beurteilen, ob freie Dienstverhältnisse (§ 4 Abs. 4 ASVG) vorliegen, sondern ob die Voraussetzungen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegen. Dem Steuerrecht ist nämlich der Begriff des „freien Dienstnehmers“ (§ 4 Abs. 4 ASVG) fremd. Steuerlich ist (nur) zu beurteilen, ob eine Beschäftigung die in § 47 Abs. 2 EStG 1988 umschriebenen Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist, wobei der Beurteilung in anderen Rechtsgebieten – wie beispielsweise auch im Sozialversicherungsrecht – für das Steuerrecht keine Bedeutung zukommt (so auch: VwGH vom 22. März 2010, Zl. 2009/15/0200; vom 2. Februar 2010, Zl. 2009/15/0191; vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071; vom 4. März 1986, Zl. 84/14/0063). Steuerrechtlich ist in diesem Zusammenhang das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen. Dabei kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag, Freier Dienstvertrag oder Werkvertrag an, entscheidend sind vielmehr die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen (VwGH vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071; vom 2. Juli 2002, Zl. 2000/14/0148; vom 2. Juli 2002, Zl. 99/14/0056; vom 5. Oktober 1994, Zl. 92/15/0230; vom 4. März 1986, Zl. 84/14/0063). Wird von den Vertragspartnern ausdrücklich ein „freier Dienstvertrag“ begründet, steht dies der Qualifikation der Einkünfte als solche aus nichtselbständiger Arbeit dann nicht entgegen, wenn das tatsächlich verwirklichte Geschehen überwiegend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 spricht (so auch: VwGH vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0079; vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0078).

Wie bereits ausgeführt wurde, liegt ein Dienstverhältnis dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dazu muss der Arbeitnehmer "unter der Leitung des Arbeitgebers stehen oder im geschäftlichen Organismus eingegliedert und dessen Weisungen zu folgen verpflichtet" sein (§ 47 Abs. 2 EStG 1988).

Weisungsgebundenheit und organisatorische Eingliederung sind daher nach der Legaldefinition die maßgeblichen Kriterien eines Dienstverhältnisses (so auch: VwGH vom 21. Oktober 2010, Zl. 2009/15/0001; vom 28. Oktober 2010, Zl. 2007/15/0177; vom 29. April 2010, Zl. 2008/15/0103; vom 22. März 2010, Zl. 2009/15/0200; vom 2. Februar 2010, Zl. 2009/15/0191; vom 28. Mai 2009, Zl. 2007/15/0163; vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich u.a. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie in der unmittelbaren Einbindung der Tätigkeit in die betrieblichen Abläufe des Arbeitgebers (VwGH vom 29. Juli 2010, Zl. 2007/15/0223; vom 15. September 1999, Zl. 97/13/0164).

Im gegenständlichen Fall haben die sog. freien Dienstnehmer mit den anderen Dienstnehmern zusammengearbeitet, so beispielsweise (gemeinsam) die Dienstpläne erstellt und (gemeinsam) die Speisekarte gestaltet. Bei Beschwerden der Gäste, bei Geräteausfällen oder anderen Vorkommnissen und wenn Waren aus dem Lager zu beziehen waren, haben die sog. freien Dienstnehmer Herrn K1a (und fallweise auch Herrn K2a) kontaktiert. Diese beiden Herren haben auch immer wieder nachgeschaut, ob alles in Ordnung ist. Im Verhinderungsfall haben die sog. freien Dienstnehmer Herrn XY6a oder Herrn K1a (oder [andere] Arbeitskollegen) angerufen, die dann aus dem Kreis der Arbeitskollegen für Ersatz gesorgt haben. In Anbetracht dieser Umstände besteht nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes kein Zweifel daran, dass die sog. freien Dienstnehmer in die im Unternehmen der Bf. bestehenden betrieblichen Abläufe eingegliedert gewesen sind. Entgegen der von der Bf. vertretenen Auffassung kann nämlich auch ein nur fallweise Beschäftigter – wenn auch nur vorübergehend und nur mit einer untergeordneten Arbeitsverrichtung - in den Organismus eines Unternehmens eingegliedert sein (VwGH vom 29. Mai 1959, Zl. 1710/58).

Das Vorliegen von Dienstverhältnissen hat die Bf. auch mit der Begründung, dass die sog. freien Dienstnehmer bei der Ausübung ihrer Tätigkeit an keine Weisungen gebunden gewesen seien, in Abrede gestellt.

Ein Dienstverhältnis im steuerrechtlichen Sinn (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) liegt dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet, was ua. dann der Fall ist, wenn die Tätigkeit „unter der Leitung des Arbeitgebers“ erbracht wird.

In Anbetracht des Umstandes, dass Herr K1a (auch) die Tätigkeit der sog. freien Dienstnehmer laufend kontrolliert und immer wieder geschaut hat, ob alles in Ordnung ist, dass er im Verhinderungsfall kontaktiert wurde und für Ersatzkräfte gesorgt hat, hat nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes die Bf. zweifellos Leitungsfunktion ausgeübt. Das Vorliegen von steuerrechtlichen Dienstverhältnissen (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) ist daher schon deshalb zu bejahen. Eine laufende Kontrolle wäre inhaltsleer, wäre sie nicht mit der Befugnis, in das Geschehen (korrigierend) einzugreifen zu können, verbunden, sodass aus der unstrittig erfolgten Kontrolle nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes auch auf eine damit einhergehende Weisungsbefugnis geschlossen werden kann. Ist aber das Vorliegen einer Weisungsbefugnis zu bejahen, dann kommt es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht mehr darauf an, ob das Weisungsrecht auch tatsächlich ausgeübt wird (VwGH vom 9. Dezember 1980, Zlen. 1666, 2223, 2224/79).

Mit ihrem Einwand, dass die sog. freien Dienstnehmer an keine Weisungen gebunden

gewesen seien, vermag die Bf. das Vorliegen steuerrechtlicher Dienstverhältnisse (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) daher ebenfalls nicht in Abrede zu stellen.

Die Bf. hat das Vorliegen von Dienstverhältnissen auch mit der Begründung, dass die sog. freien Dienstnehmer ein "sanktionsloses Ablehnungsrecht" sowie das Recht, "jederzeit und nach Gutdünken einen geeigneten Vertreter zu bestimmen", gehabt hätten, in Abrede gestellt. Dem ist entgegenzuhalten, dass - wie bereits oben ausgeführt wurde - im gegenständlichen Fall ein Vertretungsrecht nur für den Fall der Verhinderung durch Krankheit oder sonstige Abwesenheit vereinbart worden ist und daher nicht von einem generellen Vertretungsrecht gesprochen werden kann. Hinzu kommt, dass die sog. freien Dienstnehmer die Möglichkeit hatten, Beschäftigungsangebote der Bf. jederzeit ablehnen zu können und somit keine bestimmte Arbeitsverpflichtung bestand, sodass dem vereinbarten Vertretungsrecht daher kein tatsächliches Gewicht zukam (so auch: VwGH vom 10. Jänner 2016, Zl. 2012/13/0095). Die weitere Vorgehensweise, dass die sog. freien Dienstnehmer im Falle einer Verhinderung entweder mit einem Arbeitskollegen/einer Arbeitskollegin den Dienst getauscht oder bei der Firmenleitung angerufen haben und diese dann in weiterer Folge aus dem Kreis der bei der Bf. Beschäftigten einen Ersatz organisiert hat, entspricht jener, wie sie auch bei unstrittig in einem steuerrechtlichen Dienstverhältnis stehenden Beschäftigten üblich ist und steht daher der Beurteilung, dass Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG vorliegen, ebenfalls nicht entgegen. In diesem Zusammenhang hat die Bf. auch beantragt, die Daten des Vorpächters zum Nachweis dafür, dass bei der Bf. Vertretungen tatsächlich stattgefunden hätten, heranzuziehen. Dass bei der Bf. Vertretungen tatsächlich stattgefunden haben, wird nicht in Abrede gestellt. Strittig ist im gegenständlichen Fall nur, ob die tatsächlich gelebte Vertretung das Vorliegen steuerrechtlicher Dienstverhältnisse (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) ausschließt, was - wie bereits ausgeführt - zu verneinen ist. Von der beantragten Beweisaufnahme wurde daher Abstand genommen. Darauf, dass das von der Bf. behauptete "sanktionslose Ablehnungsrecht" mit den Anforderungen an ihren Gastronomiebetrieb nicht in Einklang zu bringen ist, wurde bereits hingewiesen. Zusammenfassend lässt sich daher sagen, dass ein den sog. freien Dienstnehmern bei Dienstenteilung eingeräumter Entscheidungsspielraum (bis hin zur Möglichkeit, bereits übernommene Dienste mit verfügbaren Vertretern aus einem entsprechend großen "Arbeitskräftepool" zu tauschen) im modernen Erwerbsleben nichts Ungewöhnliches ist und hat mit einem "generellen Vertretungsrecht" bzw. einem "sanktionslosen Ablehnungsrecht" nichts zu tun hat (so auch VwGH vom 14. Februar 2013, Zl. 2012/08/0268).

Auch mit diesen Einwendungen vermochte die Bf. daher das Vorliegen steuerrechtlicher Dienstverhältnisse nicht in Abrede zu stellen.

Das Finanzamt hat hinsichtlich der an die sog. freien Dienstnehmer erfolgten Zahlungen daher zu Recht Dienstgeberbeiträge samt Zuschlag festgesetzt.

Der Beschwerde war somit der gewünschte Erfolg zu versagen.

Zur Revision (Art. 133 Abs. 4 B-VG):

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nur dann zulässig, wenn zu einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt oder wenn die Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet worden ist oder wenn das Bundesfinanzgericht in seinem Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht.

Zu der Frage, wann ein Dienstverhältnis (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) vorliegt, gib es eine (umfangreiche) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, diese ist einheitlich und das Bundesfinanzgericht ist davon nicht abgewichen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 8. Jänner 2019