

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/3100563/2014

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R***** in der Beschwerdesache B***** , FN***** , vertreten durch Dr. Peter Schulte, Grabenweg 68, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde (vormals: Berufung) vom 3. April 2013 gegen den (Sammel)Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 18. März 2013 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag für das Jahr 2011

zu Recht erkannt:

I.

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

II.

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

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang:

Mit Bescheid vom 18. März 2013 wurde der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und der Zuschlag zu diesem Beitrag für das Jahr 2011 neu festgesetzt. Zur Begründung wurde auf den Bericht (über das Ergebnis der Außenprüfung) gleichen Datums verwiesen und ist diesem zu entnehmen: *"Der Dienstgeber lt. Buchhaltung im Prüfungszeitraum € 10276.- an Aushilfen bezahlt. Für diese Entgelte wurde kein DB, DZ und Kommunalsteuer abgerechnet."*

Gegen diesen (Sammel)Bescheid wurde (damals) rechtzeitig Berufung erhoben. Gestützt auf die festgestellte Zahlung von € 10.276,00 an bei der Berufungswerberin beschäftigten Aushilfskräfte wurde dieser Betrag als Bemessungsgrundlage für die "genannten" Abgaben verwendet. Sachverhaltsmäßig verhalte es sich so, dass die Berufungswerberin für seinen Kunden zu dessen Werbetätigkeit mehrere Personen (Promotionsmitarbeiter) zur Verfügung stellte. Die Aufgabe derselben sei es gewesen, Leute auf der Straße anzusprechen, ihnen Flyer sowie Gutscheine zu übergeben und sie auf das nahe gelegene Geschäftslokal des Kunden hinzuweisen.

Dafür erhielten die genannten Personen Flyer und Gutscheine gestellt. Der Ort der Tätigkeit sowie die generelle Arbeitszeit wären ebenfalls vorgegeben gewesen. Dies sei jedoch selbsterklärend. Das Geschäftslokal habe gewisse Öffnungszeiten. Nur zu diesen sei es sinnvoll, Gutscheine auszuteilen und auf das Geschäftslokal hinzuweisen. Die Art, wie auf die Personen auf der Straße zugegangen und was diesen genau gesagt werden solle, wäre den Promotionsmitarbeitern nicht weiter vorgeschrieben worden.

Die Vorgabe von Ort, generellem Zeitrahmen und Flyern/Gutscheinen ergäbe sich aus der Notwendigkeit der Promotionstätigkeit und könne keinesfalls ausschlaggebend für die Beurteilung der Dienstnehmereigenschaft nach § 41 FLAG 1967 sein.

Vielmehr sei auf die Einordnung in die betriebliche Struktur der Berufungswerberin, die Weisungsgebundenheit und das betriebswirtschaftliche Risiko einzugehen.

Die Promotionsmitarbeiter würden lediglich die Erfüllung des Auftrages, die Flyer zu verteilen, Leute anzusprechen und auf das Geschäftslokal hinzuweisen. Nach Erfüllung der Aufgabe und Ende der generellen Werbephase, die nur für ein paar Tage erfolgte, endete die Zusammenarbeit, was allen von vornherein bekannt gewesen sei. Der Promotionsmitarbeiter wäre dem Unternehmen sodann nicht mehr zur Verfügung gestanden und hätte dieser nur noch einen Anspruch auf Bezahlung des vereinbarten Entgelts gehabt.

Eine Wiederholung der Promotionstätigkeit wäre vorerst nicht geplant gewesen. Rein aus dem Umstand, dass die Werbephase gefruchtet habe, hätte der Kunde bei der Beschwerdeführerin erneut um Personen nachgefragt, die die Berufungswerberin "selbst erst aufzutreiben" gehabt hätte. "Klarerweise" wären vorherige Promotionsmitarbeiter, die sich erfolgreich und engagiert gezeigt hätten, angefragt worden, ob sie ein weiteres Mal zur Verfügung stehen würden, was jeder grundlos ablehnen hätte können.

Jeder Promotionsmitarbeiter habe das wirtschaftliche Risiko seiner Tätigkeit getragen. Er habe selbst die Höhe seines Entgelts bestimmen können. Wäre mehr gearbeitet worden, habe er auch mehr bekommen. Die Abrechnung wäre gemäß der Promotionsvereinbarung nach Stunden erfolgt, was den tatsächlichen Aufwand eines jeden Promotionsmitarbeiters

widerspiegeln sollte. Eine andere Leistungsgröße käme im vorliegenden Fall "nur schwer in Frage" (Problematik: Messbarkeit von Werbetätigkeiten). Eine Abrechnung nach Stunden stehe der Zuordnung des wirtschaftlichen Risikos "auf Seiten des Promotionsmitarbeiters" nicht entgegen, zumal häufig Leistungen nach Stunden, die den tatsächlichen Aufwand "suggerieren" würden, verrechnet würden.

"In Summe" ergäbe sich, dass die Promotionsmitarbeiter nicht Dienstnehmer im Sinne des § 41 FLAG 1967 und daher auch nicht dem Unternehmen der Berufungswerberin zuzuordnen seien.

Mit (nunmehr) Beschwerdevereinsentscheidung wurde die (nunmehr) Beschwerde im März 2014 als unbegründet abgewiesen.

Im Zuge der Prüfung wäre festgestellt worden, dass laut Buchhaltung diverse "Honorare" ausbezahlt worden seien. Bei einem Telefonat mit "dem Dienstgeber" habe sich herausgestellt, dass es sich "dabei um Aushilfen, die Werbung (Flyer verteilen...) für den Dienstgeber gemacht" hätten, handle. Die Personen wären nach tatsächlich gearbeiteten Stunden entlohnt worden. Es sei weder ein unternehmerisches Risiko noch eine eigene Firmenstruktur zu erkennen bzw wäre kein klares Werk zu erkennen, welches erbracht werden habe müssen. Im Zuge des Telefonats wäre dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin mitgeteilt worden, dass es sich "dabei nach Meinung der TGKK um Dienstnehmer, auf jeden Fall freie Dienstnehmer" handeln würde. Dieser habe dann mitgeteilt, dass er nicht gewusst hätte, dass die Personen zur Sozialversicherung anzumelden gewesen wären, da solche Arbeiten in einem anderen EU-Land durch Honorare abgerechnet werden könnten. Da der "Dienstgeber" weder Namen noch Geburtsdaten der "potentiellen Dienstnehmer" vorlegen habe können, wäre "im Einvernehmen mit dem steuerlichen Vertreter vereinbart" worden, dass die Sozialversicherungsbeiträge "im Zuge einer Aushilfenvereinbarung nachverrechnet" würden. Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer wären im Zuge einer "pauschalen Nachverrechnung Finanz" nachgerechnet worden, da die "Beiträge" nicht eindeutig einem Dienstnehmer zuordenbar gewesen wären. Weiters hätte auch kein genauer Zeitraum genannt werden können, "wann die potentiellen Dienstnehmer gearbeitet" hätten.

Ob es sich nun im vorliegenden Fall um Dienstnehmer oder freie Dienstnehmer handeln würde, spiele abgabenrechtlich keine Rolle, da Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer für Dienstnehmer als auch für freie Dienstnehmer abzuführen sei. Aus dem Gespräch mit dem "Dienstgeber" wäre jedoch klar erkennbar gewesen, dass es sich "keinesfalls" um Werkvertragsnehmer bzw selbständig Erwerbstätige handeln würde.

In der Folge wurde sodann auf Judikatur zum freien Dienstvertrag iSd ASVG verwiesen, nach der eine Verpflichtung zur Erbringung einer Mehrheit gattungsmäßig umschriebener Leistungen, welche vom "Auftraggeber" konkretisiert würden, ohne persönliche Abhängigkeit des Leistungserbringers vom Leistungsempfänger vertragsgegenständlich seien und festgehalten, dass genau diese Voraussetzungen zutreffen würden. In der

Folge wurden sodann diverse Sachverhaltselemente dargestellt und daraus der Schluss gezogen, es handle sich "jedenfalls um freie Dienstnehmer".

Freie Dienstnehmer wären von § 41 FLAG 1967 umfasst.

Unter Hinweis auf das bisherige Vorbringen wurde die Vorlage der "Berufung" an das Bundesfinanzgericht beantragt. Ergänzend wurde vorgebracht, dass die Werbetätigkeiten nur wenige Tage gedauert hätten und die entsprechenden Personen erst kurz vor deren Einsatz beauftragt worden wären. Aus diesem Grund habe man sich darauf beschränkt, die Vereinbarung mündlich abzuschließen. Es habe weder die rechtliche noch die wirtschaftliche Notwendigkeit einer schriftlichen Vereinbarung bestanden, weshalb auch die Daten, nämlich der volle Name oder das Geburtsdatum, der Auftragnehmer nicht bekannt sei. Dies könne in keinem Fall ausschlaggebend für die rechtliche Einordnung als freie Dienstnehmer sein.

Die Stundensätze wären bei jeder Person individuell vereinbart worden und hätten von € 8,00 bis € 12,50 pro Stunde geschwankt. "Am Ende" habe jede Person eine Honorarnote gestellt, in der die Stundenanzahl ersichtlich gewesen sei. Die Stunden wären nur mittels Erfahrungswerten "plausibilisiert, jedoch in keinem Moment kontrolliert" worden. Man habe sich jedoch vorbehalten, die Anzahl der Stunden und somit die Summe des Honorars zu reduzieren, sobald die verrechneten Stunden "außerhalb der Erfahrungswerte" gelegen wären, sodass jedem Auftragnehmer "dahingehend" auch ein wirtschaftliches Risiko bestanden habe. "Dies nämlich daraus, dass er den Auftrag nicht in einer wirtschaftlich vertretbaren Weise" habe erledigen können und somit weniger bezahlt bekommen habe, als er an persönlichem Einsatz aufgebracht habe.

Rein die Tatsache, dass die Verrechnung auf Stundenbasis erfolgt sei, könne für sich betrachtet kein Kriterium für das Vorliegen eines freien Dienstvertrages darstellen. Dies würde sonst konsequenter Weise weitergedacht fast alle Dienstleistungserbringer als freie Dienstnehmer qualifizieren.

Weiters wäre es jedem Auftragnehmer frei gestanden, sich vertreten zu lassen. Ob dies der Fall gewesen sei, könne nicht gesagt werden, da die Ausführung des Auftrages nicht vor Ort kontrolliert worden sei.

Nachdem die Forderungen aus dem Honorarnoten beglichen gewesen wären, habe keine Verbindung zwischen Auftragnehmer und Auftraggeber mehr bestanden.

Schlussendlich wäre noch auf die zitierte "Aushilfenvereinbarung" einzugehen. Eine derartige Vereinbarung könne durch die namentlich genannte Mitarbeiterin nicht gültig abgeschlossen werden und sei auch aus der Bundesabgabenordnung eine Berechtigung zum Abschluss verwaltungsrechtlicher Verträge nicht ersichtlich.

In einer weiteren Klarstellung zum Sachverhalt gab die Beschwerdeführerin bekannt, sie habe im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Dienstleistungen Dritter zur Erfüllung eigener vertraglicher Leistungen bezogen. Die Leistung wäre von diversen Personen, meist Studenten, erbracht und nur für wenige Tage "abgefragt" worden, da der Einsatz von vornherein nur auf die spezielle Werbephase des Kunden begrenzt gewesen wäre. Die Beauftragung sei mündlich erfolgt und wären mündliche Verträge jedenfalls

rechtsgültig. Inhalt dieser mündlichen Vereinbarungen wäre es gewesen, dass die in Rede stehenden Personen während aufrechter Öffnungszeiten der Geschäfte des Kunden der Beschwerdeführerin diverse Personen auf einem näher bezeichneten Areal ansprechen und auf das Geschäft des Kunden aufmerksam machen. Als Hilfsmittel wären dafür seitens des Kunden der Beschwerdeführerin Flyer zur Verfügung gestellt worden, die verteilt werden sollten. Die Abrechnung sei mittels pauschalem Stundensatz erfolgt. Die "Dienstleister" wären frei in ihrer Gestaltung der Auftragserfüllung gewesen und hätten sich gegebenenfalls vertreten lassen können.

Die Abrechnung nach Stunden sei im Wirtschaftsleben eine häufig auftretende Methode und wäre die Höhe des Stundenhonorares vom persönlichen Verhandlungsgeschick abhängig gewesen.

Als zeitlicher Rahmen wären die Öffnungszeiten des Geschäfts des Kunden vorgegeben gewesen. Weitere Vorgaben wären nicht gemacht worden.

Bei "verständiger Würdigung" des Sachverhaltes sei eine rechtliche Subsumtion unter den Tatbestand des § 47 EStG oder des § 4 Abs 4 ASVG nicht möglich. Sämtliche Kriterien zur Abgrenzung eines Dienstvertrages zum Werkvertrag würden "eindeutig" in Richtung des Werkvertrages ausschlagen. Es habe keine persönliche oder wirtschaftliche Abhängigkeit bestanden. Die Dienstleister wären "komplett weisungsfrei" gewesen. Ein wirtschaftliches Risiko habe einerseits in der Ausverhandlung des Gebührensatzes und andererseits bei der "Verrechnung des Aufwandes" bestanden (Abweichung von den Erfahrungswerten, ungenügende Auftragserfüllung). Eine ungenügende Auftragserfüllung wäre vom Kunden der Beschwerdeführerin sicherlich gerügt worden.

Die in Rede stehenden Vertragsverhältnisse wären daher als Werkvertrag zu qualifizieren.

Das Finanzamt legte dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde samt Verwaltungsakt zur Entscheidung vor.

2. Sachverhalt und Beweiswürdigung:

Aus dem Verwaltungsverfahren ergibt sich an Sachverhalt, dass

- die Beschwerdeführerin mit (einem näher bezeichneten) Kunden eine vertragliche Vereinbarung des Inhalts getroffen hat, dass von der Beschwerdeführerin aquirierte Personen im örtlichen Naheverhältnis zum Geschäftslokal des Kunden während der Öffnungszeiten des Geschäfts von diesem gestellte Flyer und Gutscheine verteilen,
- mit den aquirierten Personen keine schriftlichen Verträge abgeschlossen und die Namen der Personen von der Beschwerdeführerin auch nicht bekannt gegeben wurden,
- aus der Buchhaltung der Beschwerdeführerin Zahlungen für die Erbringung dieser Leistungen ersichtlich sind und auch seitens der Beschwerdeführerin nicht bestritten wird, dass diese Zahlungen tatsächlich erfolgt sind,
- die in Rede stehenden Personen die Aufgabe hatten, sich zu näher bestimmten Zeiten auf einem näher bezeichneten Geschäftsgelände aufzuhalten, dort mit Menschen

in Kontakt zu treten, diese auf das Geschäft des Kunden der Beschwerdeführerin aufmerksam zu machen und Flyer und Gutscheine dieses Kunden zu verteilen,

- die in Rede stehenden Personen dafür nach geleisteten Stunden entlohnt wurden, wobei als Stundensatz ein Betrag zwischen € 8,00 und € 12,50, insgesamt € 10.276,00, zur Auszahlung gelangten,
- ein ausgabenseitiges Risiko weder behauptet wird, noch auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes ersichtlich ist.

Da die Beschwerdeführerin einerseits keine schriftlichen Vereinbarungen abgeschlossen hat und somit derartige auch nicht vorlegen konnte, andererseits die Namen der tätigen Personen nicht bekannt gegeben wurden, war der Sachverhalt entsprechend den Eingaben der Beschwerdeführerin und den unbestrittenen Ausführungen des Finanzamtes festzustellen.

Nicht festgestellt werden konnte, dass sich die tätigen Personen tatsächlich bei ihrer Tätigkeit nach freier Entscheidung vertreten haben lassen können. Von der Beschwerdeführerin wird dies zwar behauptet, entsprechende Nachweise dafür wurden jedoch ebenso wenig vorgelegt, wie eine konkrete Behauptung, dass Vertretungen stattgefunden hätten (Eingabe vom 26. März 2014: "... ob dies der Fall war oder nicht, kann nicht gesagt werden, ..."). Wie die Beschwerdeführerin selbst ausführt, hat sie "meist Studenten" für die Ausführung der Arbeiten herangezogen. Daraus ergibt sich aber, dass es sich dabei um einen (vorwiegend jungen) Personenkreis handelt, der durch eine kurzfristige "Nebenbeschäftigung" zusätzliche finanzielle Mittel zur Bestreitung (Verbesserung) der Lebensführung zu lukrieren beabsichtigte. Dabei ist nach den üblichen Gegebenheiten davon auszugehen, dass diese die Arbeiten grundsätzlich persönlich ausgeübt haben, eine Vertretung weder angedacht noch gewollt gewesen ist und daher auch nicht stattgefunden hat. Von einer (generellen) Vertretungsmöglichkeit im hier relevanten Sinn ist zudem der Umstand zu unterscheiden, dass tätige Personen dem Arbeitgeber für Zeiten, zu welchen sie nicht verfügbar sind, andere Personen empfehlen, welche der Arbeitgeber sodann beschäftigt und welche die von ihnen geleisteten Arbeitsstunden sodann auch selbst abrechnen. Indem die Beschwerdeführerin die persönlichen Daten der tätigen Personen nicht bekannt gegeben hat, war es dem Finanzamt und ist es dem Bundesfinanzgericht auch nicht möglich, hier weiterführende Ermittlungen anzustellen, sodass in freier Beweiswürdigung davon ausgegangen wird, dass eine (generelle) Vertretungsmöglichkeit nicht bestanden hat und auch keine für den vorliegenden Fall relevanten Vertretungen stattgefunden haben.

3. Rechtslage:

Nach § 41 Abs 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

Abs 2 der genannten Bestimmung normiert, dass Dienstnehmer Personen sind, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 des Einkommensteuergesetzes 1988

stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Nach Abs 3 ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs 4 ASVG.

Gemäß § 47 Abs 2 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.

§ 4 Abs 4 ASVG bestimmt, dass Personen den Dienstnehmern im Sinne dieses Bundesgesetzes Personen gleich stehen, die sich auf Grund freier Dienstverträge auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zur Erbringung von Dienstleistungen verpflichten, und zwar (ua) für einen Dienstgeber im Rahmen seines Geschäftsbetriebes, seiner Gewerbeberechtigung, seiner berufsrechtlichen Befugnis (Unternehmen, Betrieb usw) oder seines statutenmäßigen Wirkungsbereiches (Vereinsziel usw), mit Ausnahme der bäuerlichen Nachbarschaftshilfe, wenn sie aus dieser Tätigkeit ein Entgelt beziehen, die Dienstleistungen im wesentlichen persönlich erbringen und über keine wesentlichen eigenen Betriebsmittel verfügen.

Nach § 122 Abs 7 und 8 WKG können die Landeskammern und die Bundeskammer zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 WKG anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG 1967 gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag).

4. Erwägungen:

Die in § 47 Abs 2 EStG 1988 enthaltene Definition des Dienstverhältnisses ist eine eigenständige des Steuerrechtes; sie ist weder dem bürgerlichen Recht, noch dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Durch sie soll ein tatsächliches Verhältnis bzw ein Zustand umschrieben werden (VwGH 22.1.1986, 84/13/0015, oder VwGH 31.3.1987, 84/14/0147). Es ist daher steuerrechtlich völlig bedeutungslos, ob ein Dienstverhältnis im Sinne des bürgerlichen Rechts vorliegt oder Dienste auf Grund eines Hoheitsaktes (zB Ernennung) geleistet werden, ob das Dienstverhältnis schriftlich, mündlich, durch konkludente Handlungen oder überhaupt nicht durch übereinstimmende Willenserklärung zustandekam; demzufolge

ist es auch bedeutungslos, ob ein Dienstvertrag - nach bürgerlichem Recht - nichtig oder anfechtbar ist. Die ausgeübte Tätigkeit muss (lediglich) dem im Steuerrecht beschriebenen "Tatbild" entsprechen. Bei der Beurteilung, ob eine Leistungsbeziehung die Tatbestandsvoraussetzungen des § 47 Abs 2 EStG 1988 erfüllt, kommt es daher weder auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung des Vertragswerkes an (VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071, VwGH 28.4.2004, 2000/14/0125, oder VwGH 18.3.2004, 2000/15/0079), noch darauf, wie eine Rechtsbeziehung auf anderen Gebieten, wie beispielsweise dem Sozialversicherungsrecht oder dem Gewerberecht, zu beurteilen ist (VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200, VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191, oder VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind der Legaldefinition des § 47 Abs 2 EStG 1988 zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen von Dienstverhältnissen sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen (vgl bspw nochmals VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071, mw Judikaturhinweisen).

Anhand dieser Kriterien ist sodann das Gesamtbild einer Tätigkeit daraufhin zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen (vgl bspw VwGH 18.3.2004, 2000/15/0078).

Unter dem Kriterium "Weisungsgebundenheit" ist zu verstehen, dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen kann (vgl VwGH 22.10.2002, 2001/14/0219). Derartige Anordnungen können sich bspw auf den Arbeitsort, die Arbeitszeit oder den Einsatz von Arbeitsmitteln beziehen.

Im vorliegenden Fall steht unbestritten fest, dass sowohl der Arbeitsort, die Arbeitszeit als auch die Verwendung der Arbeitsmittel durch die Beschwerdeführerin vorgegeben waren. Die tätigen Personen waren verpflichtet, an einem vorgegebenen Ort (dem Areal eines Verkaufszentrums) zu den Öffnungszeiten des Geschäfts des Kunden die ihnen übergebenen Flyer zu verteilen. Die Verpflichtung, eine bestimmte Anzahl von Arbeitsstunden zu vorgegebenen Zeiten zu leisten, ist ein starkes Indiz für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (vgl nochmals VwGH 18.3.2004, 2000/15/0078, unter Bezugnahme auf VwGH 2.7.2002, 2000/14/0148). Diese Merkmale verlieren dadurch, dass sich diese aus den Umständen der Tätigkeit notwendiger Weise ergeben, nicht an Bedeutsamkeit. Die Vorgabe von Arbeitsort und Arbeitszeit sowie die Verpflichtung zur Verwendung vorgegebener Arbeitsmittel resultieren regelmäßig aus arbeitgeberseitigen betrieblichen Notwendigkeiten, welche sich daraus ergeben, dass der Arbeitgeber durch den Einsatz seiner Arbeitnehmer einen Kundenauftrag erfüllt bzw die Voraussetzungen für sein betriebliches Angebot schafft. Zudem wurde die ordnungsgemäße Verrichtung der Arbeitsleistung, wenn - wie in der Eingabe vom 28. Juli 2014 ausgeführt -

auch nicht durch die Beschwerdeführerin selbst, so doch durch den Kunden der Beschwerdeführerin kontrolliert und wäre eine nichtordnungsgemäße Arbeitsleistung bei der Beschwerdeführerin gerügt worden, die in der Folge arbeitsablaufspezifische Anweisungen an die tätigen Personen erteilt hätte. Sohin steht gegenständlich fest, dass das Kriterium der Weisungsgebundenheit erfüllt ist.

Das Kriterium der "organisatorischen Eingliederung" ist im Sinne es funktionalen Verständnisses dieses Begriffes zu prüfen. Diese ist gegeben, wenn mit einer auf einen bestimmten Zeitraum angelegten kontinuierlichen Tätigkeit im Rahmen des Betriebes des Arbeitgebers der Unternehmenszweck verwirklicht wird (vgl VwGH 1.6.2006, 2006/15/0029). Eine organisatorische Eingliederung lässt sich auch aus dem Umstand ableiten, dass ein Arbeitgeber zur Ausführung seiner am Markt angebotenen Leistungen über ein gewisses Mindestmaß an Personal verfügen muss. Würde dieses Personal, welches nach entsprechendem Bedarf über Anweisung des Arbeitgebers die konkret vereinbarten Tätigkeiten durchführt, nicht vorhanden sein, würde dem wirtschaftlichen Organismus des Betriebes ein wesentlicher Teil fehlen und könnten die vom Arbeitgeber am Markt angebotenen Leistungen von diesem nicht erbracht werden (idS nochmals VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071). Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist somit gegeben, wenn eine Person (auf bestimmte Dauer oder unbefristet) einen Teil des rechtlichen oder wirtschaftlichen Organismus des Betriebes bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl *Herrmann/Heuer/Raupach*, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, § 19 Anm 72f).

Gegenständlich steht fest, dass die Beschwerdeführerin mit ihrem Kunden vereinbart hat, dass von ihr die Promotiontätigkeit durchgeführt wird. Dazu war es notwendig eine ausreichende Anzahl von (natürlichen) Personen für die Durchführung zur Hand zu haben. Die Beschwerdeführerin beauftragte nunmehr diese Personen unter Vorgabe von Arbeitsort und Arbeitszeit damit, die Flyer und Gutscheine des Kunden zu verteilen und das Geschäft des Kunden zu bewerben. Dass es sich dabei um eine Tätigkeit handelt, bei der diese Personen kein abgeschlossenes Werk abzuliefern hatten, sondern ganz offensichtlich über einen bestimmten Zeitraum ihre Arbeitskraft zur Verfügung gestellt haben, liegt auf der Hand und ergibt sich deutlich aus dem Umstand, dass sich die tätigen Personen dazu verpflichtet haben, über einen bestimmten Zeitraum eine unbestimmte Anzahl von potentiellen Kunden anzusprechen und auf ein bestimmtes Geschäftslokal hinzuweisen. Wie viele Kunden sodann tatsächlich angesprochen werden konnten und auf Grund dessen dieses Geschäftslokal aufgesucht haben, sohin ein messbarer Erfolg der Tätigkeit, war offensichtlich kein Kriterium, zumal die Beschwerdeführerin in der (damals) Berufung selbst ausführt, die Werbeleistungen wären "nur schwer" messbar, weshalb die Abrechnung nach (Einsatz-)Stunden erfolgt sei. Letzteres stellt nach der Rechtsprechung ein Indiz dafür dar, dass nicht ein bestimmter Arbeitserfolg geschuldet wird, sondern die Arbeitskraft zur Verfügung gestellt wird (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163).

Damit kann aber auch eine Eingliederung der tätigen Personen in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin nicht verneint werden.

Letztlich ergibt auch die Prüfung des Merkmales "Unternehmerrisiko" keinerlei Anhaltspunkt, die gegen eine Beurteilung als nichtselbständige Tätigkeit sprechen. Unternehmerrisiko liegt vor, wenn ein Beauftragter nach dem Gesamtbild der entfalteten Tätigkeit durch eigene Geschäftseinteilung, Auswahl seiner Hilfskräfte, zweckentsprechende Organisation seines Betriebes, die Art der Bestreitung von betrieblichen Anschaffungen usw. den Ertrag seiner Tätigkeit in nennenswerter Weise zu beeinflussen vermag, wenn also der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftsverkehrs abhängig sind und die mit der Tätigkeit verbundenen Auslagen nicht vom Arbeitgeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus eigenem getragen werden (VwGH 16.2.1994, 92/13/0149; *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer Kommentar, § 47 EStG Tz 4.3).

Die Entlohnung einer Tätigkeit nach geleisteten Arbeitsstunden innerhalb eines vorgegebenen Zeitrahmens spricht gegen das Vorliegen eines einnahmenseitigen Unternehmerwagnisses (vgl VwGH 2.7.2002, 2000/14/0148, sowie neuerlich VwGH 18.3.2004, 2000/15/0078, und VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163). Die Argumentation der Beschwerdeführerin, durch längere Arbeitszeiten würden auch höhere Einnahmen erzielbar sein, hat mit einem Unternehmerwagnis im hier entscheidenden Verständnis schlichtweg ebenso nichts zu tun, wie die (vorweg erfolgte) Vereinbarung der Höhe des Stundenlohnes. Die Behauptung, dass es (von der Beschwerdeführerin lediglich als Möglichkeit in den Raum gestellt) auf Grund von Plausibilitätsüberlegungen zur Kürzung von abgerechneten Arbeitsstunden hätte kommen können, ist völlig unverständlich. Nach den eigenen Ausführungen hatten sich die tätigen Personen dazu verpflichtet, innerhalb eines konkret festgelegten Zeitraumes (Öffnungszeiten des Geschäftslokals des Kunden) ihre Arbeit zu verrichten. Wie bei einer derartigen Vereinbarung sodann (nicht näher ausgeführte) Erfahrungswerte zu unplausiblen Stundenanzahlen führen hätten können, entbehrt jeder Nachvollziehbarkeit. Unplausible Stundenanzahlen könnten sich nämlich höchstens dann ergeben, wenn Stunden verrechnet worden wären, die über die Stundenanzahl der Öffnungszeiten hinausgehen würden. Wäre dies der Fall gewesen, hätten die tätigen Personen aber Leistungen abgerechnet, die vom Arbeitsauftrag nicht umfasst gewesen wären bzw im Rahmen des Vereinbarten nicht geleistet haben werden können.

Ausgabenseitig ist ein Unternehmerrisiko ebenso nicht erkennbar, hatten doch die tätigen Personen zur Erbringung ihrer Arbeitsleistung, abgesehen allenfalls von den Kosten zur Erreichung des Arbeitsplatzes, keinerlei damit zusammenhängende Ausgaben zu bestreiten. Ein ausgabenseitiges Unternehmerrisiko wird nicht einmal von der Beschwerdeführerin behauptet.

Im vorliegenden Fall ergibt sich aus dem festgestellten Sachverhalt, dass einerseits eindeutige Merkmale für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses iSd § 47 EStG 1988 gegeben sind und andererseits Merkmale für eine unternehmerische Tätigkeit nahezu völlig fehlen.

Daran ändert auch nichts, dass die Beschäftigung der tätigen Personen nur für einige Tage erfolgte und eine Wiederholung - zumindest nach den Behauptungen der Beschwerdeführerin - nicht geplant gewesen sei. Die Dauer der Beschäftigung für den Arbeitgeber ist nämlich nicht von Bedeutung für das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses und können auch wenige Stunden dauernde Arbeitsleistungen in einem (steuerlichen) Dienstverhältnis erbracht werden (vgl zB VwGH 29.4.2010, 2008/15/0103). Selbst das (auch kurzfristige) einvernehmliche Vereinbaren der Arbeitszeit spricht nicht für die Selbständigkeit der tätigen Personen (vgl neuerlich VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163). Insofern ist die Argumentation der Beschwerdeführerin, die Zusammenarbeit hätte nach ein paar Tagen wieder geendet, nicht geeignet das Vorliegen eines Dienstverhältnisses auszuschließen. Dies umso mehr, als (wie in der Berufung selbst ausgeführt) es offenbar zu wiederholten Einsätzen gleicher Personen gekommen ist. Im Gegensatz zu den Bestimmungen des ASVG definiert das Einkommensteuergesetz das Vorliegen eines Dienstverhältnisses nicht mit einem Tätigwerden in einem Verhältnis persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit, sondern ausschließlich mit den sich aus § 47 EStG 1988 ergebenden Merkmalen.

Abschließend muss noch festgehalten werden, dass eine von der Beschwerdeführerin angesprochene "Aushilfsvereinbarung", welcher Art auch immer, tatsächlich in der Bundesabgabenordnung nicht vorgesehen ist und daher für den vorliegenden Fall keinerlei Verbindlichkeit entfalten kann, sondern dass die rechtliche Beurteilung auf Grund von obigen Sachverhaltsfeststellungen zu erfolgen hatte.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ergibt sich aus oben Gesagten eindeutig, dass die tätigen Personen auf Grund der dargestellten Merkmale ihrer Beschäftigung als Dienstnehmer iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 einzustufen sind.

Hätten sich die tätigen Personen bei ihrer Arbeitsleistung tatsächlich vertreten lassen können und wäre das Bestimmungsrecht darüber nicht der Beschwerdeführerin zugestanden, wovon im vorliegenden Fall aber nicht auszugehen ist, lägen auf Grund der obigen Ausführungen zumindest die Voraussetzungen eines freien Dienstverhältnisses nach § 4 Abs 4 ASVG vor.

In beiden Fällen normiert § 41 Abs 2 FLAG 1967, dass die tätigen Personen als Dienstnehmer iSd FLAG 1967 anzusehen sind und daher für die Bezüge dieser Personen der Dienstgeberbeitrag zu berechnen und zu bezahlen ist. Die Vorschreibung ist auch dann möglich, wenn - wie gegenständlich - die Beschwerdeführerin die Namen der betroffenen Personen nicht bekannt geben kann bzw die Auskunft darüber verweigert, da der Dienstgeberbeitrag ein Abgabe des Arbeitgebers darstellt, der - im Gegensatz zu den Sozialversicherungsbeiträgen - grundsätzlich unabhängig von der Identität der Zahlungsempfänger anfällt. Gleiches gilt für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach § 122 Abs 7 und 8 WKG.

Die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag nach § 201 Abs 2 Z 3 BAO hatte zu erfolgen, da sich erst im Zuge der abgabenrechtlichen Prüfung herausgestellt hat, dass Arbeitslöhne iSd § 41 FLAG 1967 nicht in

die entsprechende Beitragsgrundlage einbezogen wurden. Die Höhe des Hinzurechnungsbetrages blieb im Verwaltungsverfahren unbestritten.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

5. Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall hat das Bundesfinanzgericht auf Grund des festgestellten Sachverhaltes und unter Beachtung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (siehe die oben angeführten Erkenntnisse) entschieden. Eine Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, war daher nicht zu lösen.

Innsbruck, am 3. September 2019