

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch

die Richterin

Dr. Gabriele Krafft

in der Beschwerdesache Bf, Adresse, vertreten durch Andreewitsch & Partner, Rechtsanwälte, Stallburg 4, 1010 Wien gegen die Bescheide des Finanzamts Wien 1/23 vom 11. Oktober 2011, betreffend Dienstgeberbeitrag 2006 bis 2010 samt Säumniszuschlägen zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen, die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Bf (Beschwerdeführerin, Bf.) wurde im Jahr 2011 für die Streitjahre 2006 bis 2010 einer gemeinsamen Prüfung aller Lohnabgaben (GPLA-Prüfung, Bp) unterzogen.

Mit Bescheiden vom 11. Oktober 2011 wurde folgende Beträge aus dem Titel Dienstgeberbeiträge sowie Säumniszuschlag festgesetzt.

Jahr	DB	SZ	Summe
2006	€ 5.040,50	€ 100,81	€ 5.141,31
2007	€ 6.673,28	€ 133,47	€ 6.806,75
2008	€ 10.077,88	€ 201,56	€ 10.279,44
2009	€ 7.996,97	€ 159,94	€ 8.156,91

2010	€ 1,62	€ 0,00	€ 1,62
Gesamt	€ 29.790,25	€ 595,78	€ 30.386,03

Begründend führte das Finanzamt (FA) im GPLA-Bericht aus, dass aufgrund der Ummeldung der freien Dienstnehmer in Dienstnehmer gem. § 4 Abs. 2 ASVG der Dienstgeberbeitrag (DB) dessen Zuschlag und die Kommunalsteuer nachzuverrechnen seien.

Mit Schriftsatz vom 25. Oktober 2011 beantragte die Bf. eine nachvollziehbare Begründung, weshalb nach Ansicht der Behörde die als freie Dienstnehmer angemeldeten Personen als Dienstnehmer iSd. § 4 Abs. 2 ASVG anzusehen seien.

Mit Schreiben vom 14. November 2011 ergänzte das FA die Begründung des Bescheid vom 11. Oktober 2011 und führte aus:

„Während des Prüfungszeitraumes beschäftigte die Firma Bf Werbepräsentatorinnen und Werbepräsentatoren als freie Dienstverträge im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG. Im Zuge der Prüfung wurden umfangreiche Erhebungen durchgeführt, ob es sich tatsächlich um freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG oder um echte Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 2 ASVG handelt.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist dann 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. Der Arbeitnehmer unterliegt im Gegensatz zum Arbeitgeber keinem, wie auch immer gearteten, Unternehmerwagnis. Er kann sich in seiner Tätigkeit auch nicht frei vertreten lassen. D. h. er selbst ist zur Erbringung der Arbeitsleistung gegenüber dem Dienstgeber verpflichtet.

Hinsichtlich der Qualifikation, ob es sich um Dienstverhältnisse oder freie Dienstverhältnisse handelt, wurde aufgrund der mit den einzelnen Promotoren aufgenommenen Niederschriften, folgender Sachverhalt festgestellt:

Wohl können die einzelnen Personen in einer an sie übermittelten Liste die Termine, an denen sie eingeteilt werden möchten, selbst aussuchen, danach werden die Termine durch den Arbeitgeber jedoch fixiert und müssen eingehalten werden. Sollte jemand an einem solchen Tag verhindert sein (z. B. Krankheit), ist es erforderlich die Einsatzleiterin zu informieren, dass eine Ersatzkraft gesucht wird. Theoretisch wäre, laut Aussage einzelner Promotoren, auch eine Person außerhalb des Teams als Vertretung möglich, jedoch wurde das nie so gelebt.

An Terminen, an denen die Promotoren tätig wurden, waren Arbeitszeit und Arbeitsort fix vorgegeben. Teilweise wurden die Arbeitszeiten mittels einer Magnetkarte festgehalten.

Es wurden unterschiedliche Produkte angepriesen (z.B. Süßigkeiten, Alkohol etc.). Der an die Promotoren ausbezahlte Bezug betrug netto zwischen 7,50 € und 8,00 € je gearbeitete Stunde. Teilweise wurde noch für die Anfahrt pro Einsatztag € 8,00 ausbezahlt.

Es lag ein Dauer- und kein Zielschuldverhältnis vor, zumal die Zusammenarbeit auf unbefristete Zeit vereinbart. Hätte sich jemand nicht mehr für Einsätze einteilen lassen, wäre die betreffende Person aus dem System ausgeschieden und in der Folge abgemeldet worden.

Die Tätigkeit wurde im Wesentlichen in [Ort1] [Stadt1] und [Stadt2] und war im [Shop] ausgeführt.

Die Promotoren hatten Tagesprotokolle zu verfassen, in den sie die verkauften Stückanzahlen schätzungsweise bekannt geben mussten, weiters musste die Anzahl der Give Aways und die Anzahl der [Kunden], die anwesend waren aufgezeichnet werden.

Die Teile für die Werbestände wurden zum jeweiligen [Ort1] geliefert und mussten teilweise aufgebaut werden oder aber es waren fixe Stände.

Die Einsatzdauer betrug zwischen 5 und 8 Stunden inklusive einer kurzen Pause.

Aufgrund vorstehender Feststellungen, die sich aus den Niederschriften mit den einzelnen Personen, die als Promotoren beschäftigt waren, aufgenommen wurden, ist nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise vom Vorliegen von Dienstverhältnissen auszugehen.

Aus diesem Grund waren im Zuge der Prüfung der Dienstgeberbeitrag zum FLAG im Ausmaß von 4,5 % der Bemessungsgrundlage sowie ein allfälliger, von diesen anfallender, Säumniszuschlag nach den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung vorzuschreiben. Lohnsteuer wurde keine vorgeschrieben, zumal seitens der Promotoren ihre Einnahmen zur Einkommensteuer erklärt wurden.“

Gegen diesen ergänzten Bescheid wurde am 30. November 2011 rechtzeitig Berufung erhoben, in welcher zunächst Mangelhaftigkeit des Verfahrens wegen unzureichender Sachverhaltsfeststellung und Beweiswürdigung gerügt und folgendermaßen ausgeführt wurde:

1.2....So wird in der Bescheidebegründung hinsichtlich der Möglichkeit der Vertretung der Dienstnehmer wie folgt festgestellt:

"Sollte jemand an einem solchen Tag verhindert sein (z.B. Krankheit), ist es erforderlich die Einsatzleiterin zu informieren, dass eine Ersatzkraft gesucht wird. Theoretisch wäre, laut Aussage einzelner Promotoren, auch eine Person außerhalb des Teams als Vertretung möglich, jedoch wurde das nie so gelebt."

Tatsächlich können die Promotoren einen Einsatz ohne jede Begründung absagen. Der Promoter ist verpflichtet für Ersatz zu sorgen, wobei auch die Unterstützung des Supervisors in Anspruch genommen werden kann.

Begehrt wird somit die Richtigstellung wie folgt:

"Sollte jemand an einem solchen Tag verhindert sein, so kann dieser vor Beginn des Einsatzes ohne Angabe von Gründen absagen. Der Promoter ist verpflichtet für Ersatz zu sorgen, wobei die Unterstützung der Supervisors in Anspruch genommen werden kann."

Diese Feststellung ist wesentlich, da der Gestaltung der Vertretungsbefugnis für die Beurteilung, ob ein "echtes" Dienstverhältnis oder ein "freies" Dienstverhältnis vorliegt, eine zentrale Bedeutung zukommt.

(Beweis: Herr Gf, Geschäftsführer, p.A. des Berufungswerbers, als Partei; Niederschriften aufgenommen von der [Gebietskrankenkasse3] bzw. Niederschriften der [Gebietskrankenkasse2], insbesondere der Mag. P4, P5 und P6 (inliegend im Schlussbericht)).

1.3 Es ist unrichtig, dass Promotoren aus dem System ausgeschieden wurden, wenn sich diese nicht für Einsätze einteilen ließen. Es bestand und besteht keine Verpflichtung zur Angabe von Verfügbarkeiten, es ist den Promotoren ohne Problem möglich auch "Pausen" von mehreren Monaten einzulegen. Es wird somit begehrt, die folgende Feststellung in der Bescheidbegründung zur Gänze zu streichen:

"Hätte sich jemand nicht mehr für Einsätze einteilen lassen, wäre die betreffende Person aus dem System ausgeschieden und in der Folge abgemeldet worden."

Diese Streichung ist wesentlich, da die unrichtige Feststellung eine - unrichtige – Einbindung des Promoters in den geschäftlichen Organismus des Berufungswerbers indiziert.

(Beweis: Beantwortung Fragenkatalog "freie Dienstnehmer" Punkt 4 (im Schlussbericht inliegend); Herr Gf, Geschäftsführer, p.A. des Berufungswerbers als Partei)

2. Der echte Arbeitsvertrag unterscheidet sich nach herrschender Lehre und Rechtsprechung vom freien Dienstvertrag durch die persönliche Abhängigkeit des Arbeitnehmers vom Arbeitgeber. Die Rechtsprechung hat in diesem Zusammenhang verschiedene Kriterien erarbeitet, deren Vorliegen und Bedeutung im konkreten Fall zu prüfen und in einem Gesamtbild dahin zu bewerten sind, ob die für das Vorliegen eines Arbeitsvertrages geforderte persönliche Abhängigkeit ausreichend begründet ist oder nicht. Diese für das Vorliegen einer persönlichen Abhängigkeit sprechenden Merkmale sind vor allem die Weisungsgebundenheit, die persönliche, auf Zeit abgestellte Arbeitspflicht des Arbeitnehmers, die Fremdbestimmtheit der Arbeit, deren wirtschaftlicher Erfolg dem Arbeitgeber zukommt, die funktionelle Einbindung der Dienstleistung in ein betriebliches Weisungsgefüge und die Beistellung des Arbeitsgerätes durch den Dienstgeber. Dabei ist unbestritten, dass nicht alle Bestimmungsmerkmale der persönlichen Abhängigkeit gemeinsam vorliegen müssen und in unterschiedlich starker Ausprägung bestehen können. Entscheidend ist, ob bei einer Gesamtbetrachtung nach der Methodik des beweglichen Systems die Merkmale der persönlichen Abhängigkeit ihrem Gewicht und ihrer Bedeutung nach überwiegen (VwGH 18.03.2004, 2000/15/0078; OGH 10.07.2008, 8 ObA 55/07g; OGH 30.10.2003, 8 ObA 45/03f).

3.1. Für die Abgrenzung des Arbeitsvertrages vom freien Dienstvertrag kommt es somit darauf an, ob diese Tätigkeit in persönlicher Abhängigkeit zu verrichten waren. Ein dafür entscheidender Faktor (wenn auch die Judikatur seit 2003 davon ausgeht, dass dies nicht mehr das alleinbestimmende Kriterium ist) ist die Frage, ob der Arbeitnehmer aufgrund seines Vertrages grundsätzlich verpflichtet war, die festgeschriebene Leistung selbst zu erbringen oder sich vertreten lassen kann, wobei es sich dabei nicht um ein Scheinrecht handeln darf.

Zunächst ist anzuführen, dass im vorliegenden Fall die Dienstnehmer als freie Dienstnehmer angemeldet waren, bei dem Großteil der Fälle in der zitierten Judikatur waren die Arbeitnehmer als Werkunternehmer gemeldet und somit nicht einmal sozialversichert waren, was sich in der entsprechenden Judikatur niederschlägt.

3.2. Es wird in der Begründung der angefochtenen Bescheide angeführt, dass im Fall einer Verhinderung (z.B. Krankheit) es erforderlich gewesen sei, die Einsatzleiterin zu informieren, dass eine Ersatzkraft gesucht werde, theoretisch wäre eine Person auch außerhalb des Teams als Vertretung möglich, jedoch sei dies nie so gelebt worden. Wie oben angeführt - und insofern wurde auch die getroffene Feststellung des Sachverhaltes gerügt - ist es beim Berufungswerber den Promotoren prinzipiell möglich vor einem Einsatz ohne jede Begründung abzusagen. Eine derartige Möglichkeit widerspricht ganz eindeutig der persönlichen Abhängigkeit bzw. der von der Judikatur geforderten Einbindung in die Organisation und ist somit als ganz entscheidendes Indiz für die mangelnde Abhängigkeit des Promoters zu werten. Darüber hinaus ist laut Judikatur auch die Einschränkung der Vertretungsmöglichkeit auf entsprechend ausgebildete Personen für die Einstufung als freier Dienstnehmer nicht hinderlich:

"Soweit sich die Beklagte weiters vorbehält, nur ihr bekannte Personen, d.h. in der Regel andere zu ihr in Vertragsbeziehung stehende Personen, zu Vertretungen zuzulassen, liegt darin keine ausgeprägte Einschränkung des Rechtes freier Mitarbeiter, für die Vertretung zu sorgen, sondern das berechtigte Anliegen sicherzustellen, dass die von der Beklagten propagierte Methode nur von damit vertrauten Personen angewendet und damit den Kundenerwartungen Rechnung getragen wird." (OGH 05.05.1999 9 ObA 10/99g).

Die Judikatur führt wiederholt aus, dass es zur Feststellung der persönlichen Abhängigkeit unmaßgeblich ist, ob der Beschäftigte nur geeignete Dritte als Vertreter (also Vertretung nur durch einen "eingeschulten" Vertreter, vgl. 8 ObA 45/03f) stellig machen darf, weil es bei der Vertretungsberechtigung immer um eine solche in Bezug auf eine übernommene Arbeitspflicht und daher um eine Person geht, die in der Lage ist, diese Arbeitspflicht gegenüber dem Empfänger der Arbeitsleistung zu erfüllen (vgl. VwGH 20.01.1994, 93/08/0154; VwGH 19.06.1990, 88/08/0290 und VwGH 17.03.1965 1101/64).

Tatsächlich ist die Auswahl einer Vertretungskraft lediglich durch die notwendige fachliche Eignung und die notwendige Zugangsvoraussetzung ([Zuverlässigkeitsprüfung]) eingeschränkt. Eine entsprechende [Zuverlässigkeitsprüfung] benötigt z.B. sogar jeder am [Ort1] tätige selbstständige Handwerker.

(Beweis: "Basis-Info" des Berufungswerbers (inneliegend im Schlussbericht), Gf, als Partei wie oben).

3.3. Dass es sich im gegenständlichen Fall beim Vertretungsrecht nicht um ein "Scheinrecht" gehandelt hat, zeigen die Niederschriften der ermittelnden Gebietskrankenkassen, wonach sich die jeweilig befragten Promotoren sehr wohl ihrer Rechte/Pflichten im Zusammenhang mit der Vertretung bewusst waren. So hat in ihrer Niederschrift vor der [Gebietskrankenkasse3] etwa Frau Mag. P4 angegeben, dass sie die Möglichkeit hatte ohne Begründung abzusagen, ebenfalls vor der [Gebietskrankenkasse3] sagte Frau P2, sie habe sich bei der Vertretung natürlich zunächst jemandem im Team gesucht, es wäre jedoch ein anderer außerhalb des Teams theoretisch ebenfalls möglich. Dass es sich bei Vertretungsrechten nicht um ein Scheinrecht gehandelt hat, zeigten etwa die Niederschrift der Frau P5, welche angegeben hat, sie habe sich auch tatsächlich vertreten lassen, und zwar ca. 10-mal mal.

(Beweis: Niederschriften aufgenommen von der [Gebietskrankenkasse3] bzw. Niederschriften der [Gebietskrankenkasse2] (vgl. Schlussbericht); Gf, als Partei wie oben).

4. Wie bereits ausgeführt, ist es für die Beurteilung als echtes/freies Dienstverhältnis entscheidend, ob die Merkmale der persönlichen Abhängigkeit ihrem Gewicht und ihrer Bedeutung nach überwiegen. Der freie Dienstvertrag unterscheidet sich vom echten Arbeitsvertrag auch dadurch, ob der Dienstnehmer die Möglichkeit hat den Ablauf der Arbeit selbständig zu regeln und jederzeit zu ändern. Dabei stellt die Judikatur unter anderem darauf ab, ob der Dienstnehmer berechtigt war einzelne Aufträge abzulehnen. Im vorliegenden Fall hat – wie auch in der Bescheidebegründung festgestellt - der Promotor nicht lediglich die Möglichkeit Aufträge abzulehnen, sondern gibt der Promotor bei Anfrage des Berufungswerbers selbst an, an welchen Terminen er oder sie eingeteilt werden möchte. Dies geht über das Recht der Ablehnung einzelner Aufträge hinaus und indiziert wieder erheblich die mangelnde persönliche Abhängigkeit des Dienstnehmers. Es besteht gegenüber dem Berufungswerber keinerlei Verpflichtung für ein regelmäßiges Anbieten von Verfügbarkeiten, es besteht keinerlei ständige Einsatzbereitschaft (vgl. 8 ObA 45/03f). Gerade dies kommt dem Wunsch der Promotoren nach Flexibilität entgegen, da es sich dabei zum Teil um StudentInnen handelt, die etwa wegen bevorstehender Prüfungen oder Diplomarbeiten Wochen oder Monate lang keine Verfügbarkeiten angeben, andere Promotoren schätzen etwa die Möglichkeit lange Reisen einzuplanen.

Weder die Verpflichtung sich für bestimmte Zeiträume zur Arbeitsleistung zur Verfügung zu halten noch ein "Bereitstehen auf Abruf" (VwGH 28.04.2004, 2000/14/0125) was weit über die Verpflichtung der Promotoren im vorliegenden Fall hinaus geht - stellt laut höchstgerichtlicher Judikatur Kein zwingendes Indiz für die organisatorische Einbindung des Dienstnehmers dar (vgl. OGH 05.05.1999, 9 ObA 10/99g). Die Möglichkeit, sich nur für bestimmte/individuelle Aktionen zu verpflichten, unterstreicht hingegen die mangelnde "persönliche Abhängigkeit" der Dienstnehmer gegenüber dem Berufungswerber (vgl. OGH 10.07.2008, 8 ObA 55/07g) und spricht für die Entscheidungsfreiheit der Promotoren (Peschek/Unterrieder, Gibt es noch freie Dienstnehmer?, ecolex 2008, S. 990).

(Beweis: Beantwortung Fragenkatalog "freie Dienstnehmer" des Berufungswerbers (im Schlussbericht), Gf, als Partei, wie oben).

5. Auch aus der in der Bescheidbegründung angegebenen Tatsache, dass Arbeitszeit und Arbeitsort vorgegeben waren, lässt sich keine persönliche Abhängigkeit der Dienstnehmer ableiten. Wie bereits angeführt, waren die Promotoren in der Angabe der verfügbaren Arbeitszeiten vollkommen frei. Selbstverständlich müssen die Verkaufsstände während der Öffnungszeiten des Geschäftes besetzt sein, sodass sich die Arbeitszeit und der Arbeitsort zwangsläufig ergeben. So bietet etwa die Ortsgebundenheit (hier: [Ort1] [Stadt1] und [Stadt2]) keine Anhaltspunkte für eine Abhängigkeit des Dienstnehmers, so es auch durchaus üblich ist, dass die Tätigkeit in einem bestimmten Raum stattzufinden hat (vgl. OGH

05.05.1999,9 ObA 10/99g).

6. In der Bescheidbegründung ist ausgeführt, dass die Arbeitszeiten zum Teil mittels einer Magnetkarte festgehalten wurden. Hierzu ist weiters auszuführen, dass Kontrollen keine Rückschlüsse auf die persönliche Abhängigkeit zulassen, sofern die Kontrollen einem sachlichen Zweck, nämlich der Überprüfung der Arbeiten dienen. Gemäß Judikatur sind periodische Kontrollen nicht schädlich, sofern es nicht das Gewicht einer "laufenden Kontrolle" annimmt, zumal es einem Arbeitgeber zusteht, die ordnungsgemäße Erfüllung der geschuldeten Leistung zu kontrollieren. Sachliche Weisungen kommen auch bei Dauerschuldverhältnissen ohne echten Arbeitsvertragscharakter vor, wobei in vielen Fällen derartige Verträge ohne Weisung nicht vorstellbar sind (Strasser, Abhängiger Arbeitsvertrag oder freier Dienstvertrag, DRdA, 1992,97; OGR 10.07.2008,8 ObA 55/07b).

Schädlich wären etwa persönliche Weisungen, die die persönliche Gestaltung der Dienstleistung zum Gegenstand haben. Dass derartige Weisungen erteilt wurden, ist allerdings (richtigerweise) nicht festgestellt worden. Es fehlt somit die von § 47 Abs. 2 EStG geforderte Verpflichtung, Weisungen zu befolgen.

7. Laut Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung mußten alle freien Dienstnehmer gemäß § 4 Abs. 2 ASVG umgemeldet werden. Man kann sich des Eindrucks nicht ganz erwehren, dass die Behörde stark dazu tendiert ganz allgemein das Institut der freien Dienstverträge zu marginalisieren oder gar abzuschaffen. Tatsache ist, dass die Bestimmung des § 4 Abs. 4 weiterhin im ASVG besteht und es der Legislative überlassen werden sollte, diese Bestimmung gegebenenfalls abzuschaffen. Gemäß Lehre handelt es sich bei Messe- und Werbestandbetreuer (und ebensolche Dienstleistungen erbringen die Promotoren des Berufungswerbers) geradezu um typische freie Dienstnehmer (vgl. Mayrhofer, Arbeitsrecht für die betriebliche Praxis 2011/2012, S. 14).

Über diese Berufung entschied das FA mittels Berufungsvorentscheidung vom 17. Februar 2012 abweisend und führte nach Darstellung des Prüfungsgeschehens (GPLA Prüfung durch ein Organ der [Gebietskrankenkasse1]) aus:

„Hinsichtlich der in der Berufung angeführten formellen Mangelhaftigkeit des Verfahrens wird festgestellt, dass den Anträgen auf Begründung der Bescheide über die Festsetzung

der Dienstgeberbeiträge und der Säumniszuschläge in Form einer nachgereichten Bescheidbegründung entsprochen wurde. Der vorgebrachten Kritik der vermeintlich mangelhaften Ermittlung des Sachverhaltes wird entgegengehalten, dass umfangreiche Erhebungen in Form von Niederschriften mit den als Promotoren beschäftigten Personen vorgenommen wurden. Diese, von der [Gebietskrankenkasse2] und der [Gebietskrankenkasse3] aufgenommenen, Niederschriften wurden im Zuge der Schlussbesprechung dem steuerlichen Vertreter der Gesellschaft zur Kenntnis gebracht.

Bezüglich dreier für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses entscheidender Kriterien wird, wie folgt, ausgeführt:

Vertretungsmöglichkeit:

In den Niederschriften wird ausgeführt, dass eine Vertretung nur durch folgende Personen möglich war:

- Personen, die speziell für diese Tätigkeit eingeschult wurden,
- von andern Mitarbeitern der Bf, die in gleicher Weise, wie die Personen, die zu vertreten war, tätig wurde und
- nur von Personen, für welche Bf die Zustimmung für eine Vertretung erteilt hat.

Somit war nur eine eingeschränkte Vertretung möglich, dieser Umstand spricht aber nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (vgl. VwGH v. 20. 4. 2005, ZI. 2001/08/0097).

Ein Einsatz konnte durch einen Promotor ohne jede Begründung abgesagt werden. In einem solchen Fall hätte der Promotor allerdings selbst für eine Vertretung, auf die die dafür vorgesehenen Kriterien zutreffen, sorgen müssen.

In einigen Niederschriften wird ausgeführt, dass das Absagen eines Einsatzes und die Beistellung einer Vertretung spätestens 48 Stunden vor dem geplanten Einsatz zu erfolgen hatte. Bei Nichtbeistellung einer Vertretung war ein Betrag von 50 € als Strafe zu entrichten. Dieser Umstand, einer eingeschränkten und fallweise vorkommenden Vertretungsmöglichkeit, hat jedoch keinerlei Einfluss auf die Beurteilung, ob ein echtes Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegt. Entscheidend ist hier, wie bereits oben angeführt, die freie Vertretungsmöglichkeit, die jedoch im gegenständlichen Fall nicht gegeben ist.

Aufgrund obiger Ausführungen ergibt sich auch eine persönliche Abhängigkeit der einzelnen Promotoren, weil sie dazu verpflichtet waren, die Leistungen selbst zu erbringen und sie nur von einer eingeschränkten Vertretungsmöglichkeit Gebrauch machen konnten.

Eingliederung in das Unternehmen:

Ein weiteres Kriterium für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist die Eingliederung in das Unternehmen des Beschäftigten. Dieser Umstand war dadurch gegeben, weil die Promotoren an vorgegebene Arbeitszeiten und einen fixen Arbeitsort im Rahmen ihrer Leistungserbringung gebunden waren.

Arbeitsmittel Betriebsmittel:

Für das Vorliegen eines freien Dienstverhältnisses gemäß § 4 Abs. 4 ASVG oder eines echten Dienstverhältnisses im Sinne des § 4 Abs. 2 ASVG bzw. § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist wesentlich, wer die Arbeits- bzw. Betriebsmittel zur Verfügung stellt. Wie in den Niederschriften nachzulesen ist, wurden die Betriebsmittel und manchmal auch die Kleidung der Promotoren vom Beschäftiger zur Verfügung gestellt.

In der Niederschrift über die am 1.9.2011 in den Räumen der steuerlichen Vertretung stattgefundenen Schlussbesprechung wird seitens des FA ausgeführt, dass im Zuge der Prüfung laut den Niederschriften bzw. Angaben der beschäftigten Personen die Dienstleistungen im Wesentlichen persönlich zu erbringen seien. Genauere Informationen seien den Niederschriften und der Stellungnahme des Geschäftsführers zu entnehmen.

In den vom FA vorgelegten Unterlagen finden sich

freie Dienstverträge, Niederschriften von Aussagen bzw. schriftliche Einvernahmen folgender Promotoren: P1 (P1), P2 (P2), P3 (P3), Mag. P4 (P4), P5 (P5), P6 (P6), P7 (P7), P8 (P8); eine Stellungnahme der Bf. zu den vom FA gestellten Fragen an die Promotoren; eine e-mail Korrespondenz (insgesamt 10 Seiten) zwischen P1 und der Bf. bzw. einer Supervisorin der Promotoren (SP1 SP1).

Sämtliche im Akt befindlichen Unterlagen wurden entsprechend einem Telefonat der RichterIn mit dem Vertreter der Bf. vom 30. Jänner 2014 bereits im Zuge der GPLA der Bf. bzw. deren steuerlichen Vertretung übergeben und sind der Bf. bekannt.

Im Zuge des oben erwähnten Telefonats gab der Vertreter der Bf. bekannt, dass die Entscheidung des OGH vom 30.8.2011, 8 ObA 47/10t die Rechtsansicht der Bf. weiter stütze.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bf. ist eine in [J] ansässige Werbeagentur, welche im Streitzeitraum für ihre Auftraggeber in den Verkaufsräumen von [Shop] auf [Ort1] Waren ([Stadt1] und [Stadt2]) präsentierte und bewarb. Die jeweilige Präsentation selbst erfolgte durch natürliche Personen welche für die Bf. tätig wurden, wobei dafür fallweise durch die Bf. oder ihre Auftraggeber Präsentationsstände eingerichtet waren bei und auf welchen die Waren ausgestellt und potentielle Käufer zum Kauf animiert wurden. Der Kaufvertrag über die präsentierten Waren kam zwischen dem [Shop] und dem Kunden zustande. Bei den Warenpräsentatoren handelte es sich nicht um Angestellte des [Shop] Betreibers oder des jeweiligen [Ort1], sondern um Personen welche mit der Bf. in einem eigenen Vertragsverhältnis standen. Aus der Selbstbeschreibung der Bf. (Basis-Info) ist überdies erkennbar, dass die Bf. auch auf Messen und in Feinkostgeschäften tätig wurde. Aus der Aussage der P8 und den Ausführungen der Bf. hiez zu führte sie auch Präsentationen in der [Ort2] in [Stadt1] durch.

Strittig ist die Frage ob diese Vertragsverhältnisse dem DB zu unterziehen sind. Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber den Dienstgeberbeitrag (DB) zu leisten, die

im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind gem. § 41 Abs. 2 FLAG u.a. Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd. § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

§ 47 Abs. 2 EStG 1988 zufolge 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. Nach ständiger Rechtsprechung (VwGH 19. Dezember 1990, 89/13/0131, VwGH 20. Dezember 2000, 99/13/0223, VwGH 24. September 2003, 2000/13/0182) ist bei der Beurteilung, ob ein steuerliches Dienstverhältnis besteht, vom tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern auszugehen. Maßgebend sind weder die Bezeichnung noch subjektive Gesichtspunkte, sondern ausschließlich die objektiven Umstände (VwGH 18. Oktober 1989, 88/13/01).

Dabei ist zu beachten, dass sich der steuerrechtliche Begriff des Dienstverhältnisses nicht mit jenem des Arbeitsrechts oder des und Sozialversicherungsrechts deckt. Die Judikatur des OGH ist daher für die Lösung der hier strittigen Frage ebenso wenig anwendbar wie die zum ASVG ergangene Judikatur des VwGH, welche sich im Wesentlichen mit der Frage beschäftigt ob ein freier Dienstvertrag oder ein echter Dienstvertrag iSd. § 4 Abs. 4 oder Abs. 2 ASVG vorliegt. Dem Steuerrecht ist die Unterscheidung des ASVG in freien Dienstvertrag und echtes Dienstverhältnis fremd, weshalb die diesbezüglichen Beschwerdeausführungen ins Leere gehen. Die zum ASVG ergangene Judikatur des VwGH kann für die hier zu klärende Rechtsfrage ebensowenig zur Anwendung gelangen wie die zum Arbeitsrecht ergangenen Urteile des Obersten Gerichtshofs.

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind zunächst zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Nur in jenen Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (vgl. z.B. Erkenntnis vom 19. 9. 2007, 2007/13/0071; 10.11.2004, 2003/13/0018) auf weitere Abgrenzungskriterien Bedacht zu nehmen, wozu insbesondere das Fehlen eines Unternehmerrisikos zählt. Als Merkmale für die Selbständigkeit gelten (Doralt, EStG, 4. Auflage, § 23 Tz 18):

Weisungsfreiheit, keine Eingliederung in die Organisation des Arbeitgebers, Vertretungsbefugnis, vorliegendes Unternehmerrisiko und keine laufende Lohnzahlung.

Bei Vorliegen von Merkmalen, die für die Selbständigkeit sprechen, und Merkmalen, die der Annahme der Selbständigkeit entgegenstehen, ist auf das Überwiegen abzustellen (Doralt, EStG, 4. Auflage, § 25 Tz 18, m.w.N.).

Die Vertragsbeziehung zwischen der Bf. und ihren Vertragspartnern ist daher dahingehend zu untersuchen, ob die Kriterien des § 47 EStG 1988 als erfüllt anzusehen sind.

Dazu kann aus den im Akt befindlichen Unterlagen und Aussagen folgender Sachverhalt Ausgestaltung des Vertragsverhältnisses erkannt werden:

Die Bf. stellte auf ihrer Website einen Button zur Verfügung über welchen interessierten Personen die Möglichkeit geboten wird sich als Präsentator zu bewerben. Das Layout der Website und im Speziellen der Bewerbungsbutton sind so gestaltet, dass eine Tätigkeit am [Ort1] erwartet werden kann (grüner Button mit [X]). Wie den im Akt aufliegenden Einvernahmen von (ehemaligen) Präsentatoren entnommen werden kann, wird diese Form der Kontaktaufnahme auch genutzt (Aussage P4). Überdies wurden über das Internet Annoncen geschaltet (Aussage P1) bzw. auf der [K] Jobbörse offene Stellen ausgeschrieben. Darüber hinaus requirierte die Bf. Personal im Schneeballsystem, da sie Promotoren für die erfolgreiche Vermittlung eines anderen Promotors eine Prämie von € 30 ausbezahlt. Erfolgreich war eine Vermittlung dann, wenn der angeworbene Promotor nach erfolgreichem Bewerbungsgespräch und Probeauftrag zehn Einsatztage für die Bf. tätig war (e-mail der Bf. an P1).

Nach Bewerbung wurden die Interessenten zu einem Vorstellungsgespräch mit leitenden Mitarbeitern der Bf. eingeladen und allenfalls ein „Freier Dienstvertrag“ abgeschlossen. Bei diesem Vertrag handelte es sich um einen von der Bf. aufgelegten Mustervertrag, den die einzelnen Promotoren unterschrieben. In den im Akt aufliegenden Verträgen wurden keine Änderungen oder Anpassungen des Vertragsinhaltes durch die beiden Vertragsparteien vorgenommen. Das BFG geht daher davon aus, dass die Promotoren den Vertrag nur in seiner vorliegenden Form unterschreiben konnten, oder das Vertragsverhältnis kam nicht zustande.

Der Freie Dienstvertrag lautet auszugsweise:

....

2. Der/Die freie Dienstnehmer/in ist an keine feste Arbeitszeit gebunden. Er/Sie kann die im Wesentlichen persönlich zu erbringende Leistungsverpflichtung nach eigenem Gutdünken erbringen und ist berechtigt, sich im Bedarfsfall einer geeigneten Vertretung zu bedienen.

3. Der/Die freie Dienstnehmer/in haftet dem Dienstgeber für die erforderliche Sorgfalt und für sämtliche Mängel der zu verrichtenden Arbeiten und verpflichtet sich zu einem gewissenhaften Bemühen. Ein konkreter Erfolg wird nicht geschuldet. Der/Die freie Dienstnehmer/in ist grundsätzlich bei Erbringung ihrer/seiner Leistung nicht weisungsgebunden. Der Dienstgeber behält sich jedoch das Recht zur Erteilung von Rahmenweisungen vor.

Das festgesetzte Start-Honorar beträgt € 8,00 netto und wird spätestens 4 Wochen nach Eingang der Rechnung des freien Dienstnehmers bei [Bf.] ausbezahlt. Der Dienstgeber entrichtet den Dienstnehmeranteil zusammen mit dem Dienstgeberanteil für den jeweiligen Beitragszeitraum an die Sozialversicherung und die Mitarbeitervorsorgekasse.

5. Sämtliche erforderliche Hilfsmittel, Arbeitsgeräte und Behelfe werden seitens dem/der freien Dienstnehmer/in beigestellt.

6. Der/Die freie Dienstnehmer/in ist weder persönlich noch wirtschaftlich in die Unternehmensorganisation des Dienstgebers integriert. Sie/er verpflichtet sich, für die ordnungsgemäße Versteuerung Ihrer/seiner Einkünfte selbst zu sorgen.

....

Nach Unterschrift unter den freien Dienstvertrag erhielten die Promotoren eine 20 seitige „Basis-Info“ (im Folgenden: Info). Aus dieser Unterlage können sämtliche Bedingungen unter denen das Vertragsverhältnis tatsächlich ablief nachgelesen werden. Aus den Aussagen bzw. Fragebögen aller Zeuginnen ist erkennbar, dass die in der Info dargestellten Abläufe und Vorgaben eingehalten bzw. kontrolliert wurden.

Diese Unterlage enthielt neben einer kurzen Darstellung des Unternehmens detaillierte Anweisungen zu organisatorischen Vorgängen (Einsatzplanung und Einteilung lt. Pkt. 2.1 der Info). Ebenso finden sich Aussagen zu einem unternehmensinternen Beurteilungspunktesystem aufgrund dessen begehrte Einsätze vergeben wurden und wovon auch allfällige zukünftige Honorarerhöhungen abhängig waren, Informationen zur Honorarabrechnungsmodalitäten sowie eine Anleitung zu Verkaufs- und Gesprächstechnik.

Die nachfolgenden Feststellungen ergeben sich aus der genannten Basis-Information, den mündlichen Zeugenaussagen, den Antworten in den schriftlichen Arbeitsbögen sowie der Stellungnahme der Bf. zum Fragebogen.

Nach Vertragsabschluss erfolgte eine Basiseinschulung über die Rahmenbedingungen, die Tätigkeit am [Ort1] und in [Shop] (Stellungnahme der Bf.). Zeitgleich sorgte die Bf. für die [...] erforderliche Zuverlässigkeitsüberprüfung. Nach Abschluss der Überprüfung erhielt der Promotor Login-Daten für ein von der Bf. zur Verfügung gestelltes Internet-Infoterminal. Mittels e-mail wurden die Daten der für „seinen/ihren“ [Ort1] geplanten Aktionen mitgeteilt woraus er/sie für frei wählbare Termine seine/ihre Verfügbarkeit bekannt gab. Die Verfügbarkeiten hatten immer aktuell gehalten zu werden, da die Bf. aus den verfügbaren Promotoren die Einsatzpläne erstellte. Die Auswahl der letztlich eingesetzten Promotoren wurde von der Bf. nach ihren eigenen Kriterien (ua. Beurteilungspunktesystem) getroffen und mittels Einsatzplan den Promotoren mitgeteilt, welche diesen dann zu bestätigen hatten um den Einsatz zu fixieren. Der zugesagte Einsatz war einzuhalten und die jeweilige Arbeitszeit an den Einsatztagen vorgegeben und einzuhalten (Aussage P4). Die gesamte Einsatzeinteilung erfolgte durch die Bf. und wurde via Internet bzw. e-mails kommuniziert.

Die Promotoren waren verpflichtet während der Aktionszeiträume funktionsfähige Handys sowie einen e-mail Account zu haben und ihre e-mails mindestens alle 3 Tage abzurufen. Längere Abwesenheiten (Urlaub, Mutterschutz etc.) waren per e-mail zu melden (Info S 7)

Grundsätzlich war laut Vertrag der zugesagte Einsatz persönlich zu erbringen. Für den Fall einer Verhinderung konnte sich ein Promotor zwar vertreten lassen (Info S 7), jedoch kamen als Vertreter nur andere Promotoren (also Vertragspartner der Bf.) in Frage, Dritte waren als Vertreter ausgeschlossen (Aussagen P3, P4, Fragebogen P5, P6). Jede Verhinderung und Vertretung – auch wenn selbst für Vertretung gesorgt wurde – war dem jeweiligen Supervisor persönlich telefonisch mitzuteilen, SMS war unzulässig (Info S 7 vorletzter Absatz, vorletzter Satz). Für den Fall, dass ein Promotor nicht selbst für Vertretung sorgen konnte, organisierte der Supervisor für Vertretung, wofür dem Vertretenen € 50 verrechnet wurden, welche dem kurzfristig einspringenden Vertreter als Bonus für seine Flexibilität ausbezahlt wurde (Info S 7). Die Entlohnung der Ersatzkraft erfolgte (unabhängig von dem allfälligen Bonus von €50) immer durch die Bf. und nicht durch die vertretenen Promotoren (Fragebogen P5, P6).

Die erforderlichen Kenntnisse und Fertigkeiten für die Tätigkeit wurden den Promotoren im Wege von Schulungen welche die Bf. regelmäßig veranstaltete bzw. im Rahmen der Basisschulung vermittelt. Sämtliche Schulungen waren für die Promotoren gratis; für diverse Einsätze waren jedoch Pflichttrainings mit Anwesenheitspflicht als Voraussetzung für die Teilnahme an einer Aktion zu absolvieren. Ausdrücklich wird in der Info auf Seite 5 ausgeführt: *„[Bf.] investiert in alle Promotoren durch zahlreiche Fachtrainings in allen Kategorien.....Du wirst so Dein Fachwissen kontinuierlich erweitern können und das wirkt sich auch erfolgreich auf Deine Einsätze aus.....Alle Trainings sind für Dich kostenlos! Achtung: Sofern die Teilnahme an einer Produkt- oder Markenschulung Voraussetzung für die Einsätze ist, bitte das Datum der Schulung als verfügbar angeben und dann natürlich zur Schulung erscheinen.* Insoweit werden daher die Ausführungen der Stellungnahme der Bf. zum Fragebogen, dass die Promotoren für ihre Fortbildung selbst zu sorgen hatten wohl nur so verstanden werden können, dass sie sich zu den von der Bf. regelmäßig angebotenen Trainings selbst anmelden konnten. Weiters widersprechen die Ausführungen der Bf. in dieser Stellungnahme den Ausführungen im Vorlageantrag, wo dargetan wird, dass für die Tätigkeit bei der Bf. eine umfangreiche Einschulung z.B. im Bereich der Kosmetika erforderlich sei. Diese Einschulung erfolgte entsprechend den Zeugenaussagen und der Basis-Info auf Kosten der Bf. und wurde von der Bf. angeboten. Eine besondere Ausbildung, welche die Promotoren mitzubringen hatten, war für die Tätigkeit nicht erforderlich. Alle erforderlichen Einschulungen erfolgten durch und auf Kosten der Bf. (Fragebogen P6, P7). Dabei wurde im Fall der Genussmittelpräsentation eine 2 tägige Einschulung vor Ort und für Parfüm und Kosmetik eine 3-Tages Einschulung durchgeführt. Das erklärt auch den Hinweis der Bf. in der Basis-Info, dass ein Aufstieg vom Promotor zum Trainer möglich wäre. Die durchgeführten bzw. erforderlichen Schulungen (S 5 Info zu „Pflichtschulungen“) wurden von Trainern der Bf. abgehalten.

Zusätzlich erhielten die Promotoren zu Beginn der jeweiligen Aktionen von der Bf. im Wege der Supervisoren Anweisungen wie ein Produkt angepriesen werden sollte und „was gesagt werden sollte“ (Aussagen P2) bzw. erhielten die Promotoren während der Tätigkeit „Vorschriften“ (Aussage P1).

Zum Einsatz selbst hatte der Promotor so rechtzeitig zu erscheinen, dass er noch Zeit hatte sich vor dem fixierten Einsatzbeginn umziehen bzw. Vorbereitungen treffen konnte (Info S6). Verspätungen waren telefonisch dem Supervisor zu melden (Info S8). Bei Tagesstart war das Podium entsprechend vorzubereiten und die Waren und Proben auffällig und wirkungsvoll auf dem Promotion-Stand zu positionieren (Info S 13, Fragebogen P6).

Während des Einsatzes hatte der Promotor die Waren in den Regalen bei Bedarf nachzuschichten bzw. in seiner bestimmten Weise aufzustellen (product facings), sowie für Sauberkeit der Regale zu sorgen (Info S 13, Fragebogen P5, P6). Jede Abwesenheit die länger als 10 min dauerte war dem Shop-Supervisor zu melden, allfällige Verkaufszusatzgeschenke waren bei vorübergehender Abwesenheit wegzuräumen. Weiters hatte der Promotor durch entsprechende Nachbestellungen für einen immer ausreichenden Warenbestand Sorge zu tragen (Info S 14).

Jeder Promotor musste täglich – außerhalb der bezahlten Arbeitszeit- einen Bericht (Quantity Report) mit den genauen und wahrheitsgemäßen Angaben der geschätzten, erzielten Verkäufe erstellen (Kontrollmöglichkeit für die Bf. via Kassenabrechnung des [Shop]). Am Ende der Aktion war zusätzlich ein Quality Report zu erstellen, in welchem die persönlichen Eindrücke über den Erfolg der Promotion darzustellen waren. Für die Erstellung des Berichtes gab es laut Basis-Info einen zu beachtenden Leitfaden, der dem Gericht jedoch nicht vorliegt. Im Rahmen dieser Berichte konnten auch Verbesserungsvorschläge für künftige Aktion gemacht werden (Info S 9, sowie Aussagen aller Zeugen).

Die Arbeitszeit an den jeweiligen Einsatztagen war im Einsatzplan vorgegeben und war einzuhalten. Eine Änderung war nur in Absprache mit dem Supervisor möglich. Arbeitsbeginn und Arbeitsende waren per Ausweis (laut Aussage P2 mit Magnetkarte) in der Zeiterfassungskarte oder einem Eintrag in einer Unterschriftenliste zu erfassen. Die Arbeitszeit betrug durchschnittlich acht oder fünf Stunden und wurde über das Zeiterfassungssystem kontrolliert (Aussage P3). Zusätzlich erfolgten offenbar weitere Kontrollen durch den [Shop] in welchem die Arbeit ausgeführt wurde (Fragebogen P5). Zusätzlich war eine An- und Abmeldung beim Shop-Supervisor erforderlich. Pausenzeiten von 30 min/täglich waren mit dem Shop-Supervisor abzustimmen, exakt einzuhalten (zT wurden sie zusätzlich durch Eintrag im Zeiterfassungssystem überprüft) und nach der Kundenfrequenz einzurichten (Info S 6 und S 9). Bei einem Acht-Stunden Einsatz war eine Pause von 30 min. vorgesehen, welche automatisch – unabhängig davon ob sie tatsächlich gemacht wurde (Aussage P2) - von der Arbeitszeit abgezogen wurde. Ein Ausstechen war diesfalls nicht nötig.

Während eines Einsatzes waren Essen und Trinken, Telefonieren und private Gespräche auf der Promotionfläche bzw. im Shop ausdrücklich untersagt. Privatgespräche waren nur in der Pause zulässig. In kundenschwachen Zeiten war zudem für Ordnung und Sauberkeit zu sorgen (Info S 8).

Nach der Aktion war der Stand abzubauen bzw. zu reinigen, alle Materialien zu verpacken und in die Lager zu senden. Die Vorgehensweise war je Standort unterschiedlich und mit dem Supervisor abzustimmen.

Betreffend die Bekleidung der Promotoren bestanden genaue Vorschriften. Für den Fall, dass Promotionkleidung vorgegeben war, wurde diese von der Bf. zur Verfügung gestellt (so auch Aussage P2, Fragebogen P6), war vollständig zu tragen (Info S 8, Fragebogen P6) und nach Ende der Aktion zu retournieren (Info S 14, Fragebogen P6). In allen übrigen Fällen war Business-Outfit vorgegeben, Miniröcke, T-Shirts, Jeans, High Heels und sichtbare Tätowierungen und Piercings waren untersagt (Info S 8). Die Zeuginnen geben überwiegend an, dass für den Fall, dass keine Kleidung gestellt wurde, schwarze (elegante) Kleidung zu tragen war. Weitere Anweisungen betreffen Frisur, Haarfarbe, Make-up und Bart (Info S 8) sowie laut Aussage der Zeugin P3 auch die Farbe des Nagellacks.

Die eigene vorschriftsmäßige Kleidung war – falls nicht ohnehin verpflichtende Promotionkleidung vorgesehen war – das einzige „Arbeitsmittel“ das die Promotoren selbst beizustellen hatten. Die Betriebsmittel (Verkaufsstand) wurden von der Bf. gestellt (Aussagen P4, Dr. P1), weitere Betriebsmittel waren abgesehen von (zT. ebenfalls von der Bf.) beigestellter Kleidung nicht erforderlich (Aussage Dr. P1).

Zu diesen allgemeinen Anweisungen laut Basis-Info lagen für die einzelnen Aktionen Aktionsinformationen in einem Shop-Ordner vor Ort auf, aus welchen ua. Details über Dekoration, die genauen Voraussetzungen für die Verteilung der Einkaufszusatzgeschenke sowie Farbe und Material des zu verwendenden Geschenkbandes ersichtlich waren (Info S 15). Zusätzlich wurden von den Kunden der Bf. oder der Einsatzleiterin der Bf. Einschulungen vorgenommen oder Anweisungen zu einzelnen Produkten erteilt (Aussagen P2, P1). Die Art der Warenpräsentation war vorgegeben: z.B. Anordnung der Artikel etc.; die Arbeit der Promotoren wurde fallweise von den Supervisoren überprüft (Aussage P3). Die Arbeit der Promotoren wurde vom Supervisor kontrolliert, bei letzteren erfolgte die Kontrolle durch Telefonate mit dem [...] Firmensitz bzw. durch eigene Berichte der Supervisoren (Aussage P4).

Für die jede Aktion hatte jeder Promotor einen Supervisor, der für die erforderliche Einschulung vor Ort Sorge trug und bei Fragen und Unklarheiten zu kontaktieren waren (die Kontaktdaten fanden sich im Internet-Info-Terminal). Am ersten Einsatztag oder auch schon zuvor wurde jeder Promotor von einem Supervisor oder Trainer vor Ort eingewiesen (Info S 4). Die Supervisoren gaben den Promotoren die Arbeitsabläufe vor (Aussage der Supervisorin P3, ähnlich Aussage P1).

Die Einhaltung sämtlicher in der Info aufgestellten Regeln wurde durch die Bf. im Wege der Supervisors, Shop-Supervisors, soweit möglich durch elektronische Datenerfassung oder durch das Reporting und das Bewertungspunktesystem tatsächlich überprüft. Die Supervisoren kontrollierten sowohl die Arbeitszeit als auch die Arbeit als solches (Aussage P1). Auch die Bf. verweist in ihrer Stellungnahme auf Anweisungen der Projektmanager

und die „stichprobeartigen“ Kontrollen der freien Dienstnehmer durch angestelltes Personal.

Die Abrechnung erfolgte dergestalt, dass die Bf. jeweils für 1-15. eines jeden Monats und von 16. – zum Monatsletzten die Stundenabrechnung – aus den verpflichtenden Zeiterfassungsdaten abgeleitet – durchführte, welche der Promotor lediglich zu bestätigen hatte. War er/sie mit der Abrechnung nicht einverstanden, hatte er/sie bei Ablehnung eine Begründung anzugeben. Die Abrechnung bzw. die Genehmigung derselben durch den Promotor erfolgte ebenfalls über das Internet-Info-Terminal. Eine andere Form der Abrechnung war zwar grundsätzlich zulässig wurde aber – soweit aus den Zeugenaussagen ersichtlich - nicht in Anspruch genommen. Etwa 14 Tage nach Genehmigung der Abrechnung erfolgte die Auszahlung des Abrechnungsbetrages (Info S 5 unten). Das Stundenhonorar betrug zu Beginn € 8,00 und konnte bei erfolgreicher Tätigkeit (Bewertungspunktesystem) über Anfrage des Promotors bis auf € 9,00 - € 13,75 erhöht werden (Info S 5 oben). Die Ausführungen der Bf. in ihrer Stellungnahme, dass das Honorar beim Erstgespräch einvernehmlich festgelegt worden sei, entspricht nicht den Tatsachen. Vielmehr war das Einstiegshonorar mit € 8 pro Stunde seitens der Bf. vorgegeben, welcher Vorgabe der Promotor zustimmen oder auf den Vertragsabschluss verzichten konnte. Die einseitige Festsetzung der Bezahlung zeigt sich auch darin, dass die Bf. zunächst ein Fahrtkostenpauschale auszahlte, dieses aber in der Folge gestrichen wurde. Die Auszahlungen erfolgten regelmäßig im 14-Tage-Rhythmus (Aussage P1, Fragebogen P5, P6)

Alle Promotoren unterlagen weiters einem Beurteilungspunktesystem (Priorität) von Kunden der Bf., Supervisoren und anderen Promotoren welches für allfällig beantragte Honorarerhöhungen bzw. Aufstiegsmöglichkeiten in höhere Positionen oder für die Vergabe von Einsätzen herangezogen wurde (Info S 4). Zusätzlich wurden in Feedback Gesprächen der Supervisoren mit den Promotoren deren persönlichen Stärken und Schwächen und die Einstufung im Bewertungspunktesystem besprochen. Bei entsprechender Bewertung war ein Aufstieg zum Supervisor oder Trainer und damit eine bessere Entlohnung in Aussicht gestellt (Info S 4).

Zusammengefasst kann daher aus allen Zeugenaussagen und Fragebögen sowie der Basis-Info der Bf. erkannt werden, dass die Promotoren sowohl strengen Zeitkontrollen als auch im Rahmen der Tätigkeitsausführung selbst inhaltlichen und persönlichen Weisungen unterlagen. Zusätzlich wurde über das Bewertungspunktesystem und die Report eine gegenseitige Kontrolle und auch eine Kontrolle durch die Bf. vorgenommen. Die Supervisoren erhielten ihre Aufträge und Weisungen von der Unternehmensleitung und waren den Promotoren übergeordneten. Sie gaben die Aufträge der Bf. an die Promotoren weiter und kontrollierten diese. Ein Aufsteigen vom Promotor zum Supervisor war bei Erfüllung der Zielvorgaben möglich und war mit einer besseren Entlohnung verbunden. Die Zeiteinteilung der Einsatztage erfolgte durch die Bf. nach den frei bekannt gegebenen Vorgaben der Promotoren und unterlagen keiner Reglementierung seitens der Bf. Bestätigte und eingeteilte Termin waren nur bis 48 Stunden vor Einsatzbeginn

in Abstimmung mit dem Supervisor änderbar, alle späteren Änderungen konnten neben dem Verdienstentgang zu einem Pönale von € 50 führen. Vertreter konnten nur innerhalb desselben Teams (und am selben Standort) gesucht werden. Die Honorarabrechnung und -auszahlung erfolgte über Initiative der Bf. (nach den ihr zur Verfügung stehenden Zeitaufzeichnungen) und regelmäßig im Abstand von 2 Wochen. Seitens des Promotors waren weder umfangreiche Betriebsmittel noch eine besondere Ausbildung mitzubringen. Die erforderlichen Fähigkeiten und Kenntnisse wurden durch die Bf. im Wege von Schulungen und Punkt 8 der Basis-Info vermittelt. Zusätzlich wurde jedem Promotor zur Führung, Anleitung und Kontrolle ein Supervisor beigegeben, der erforderlichenfalls Arbeitsanweisung gab und Hilfestellung leistete. Sämtliche Vorgaben und die Einhaltung der Anweisungen wurden kontrolliert und bewertet.

Sämtliche Zeugenaussagen und Fragebögen zeigen ein einheitliches Bild und decken sich mit den Ausführungen in der Basis-Info der Bf.

Die Berechnungsgrundlagen und die Höhe des errechneten Dienstgeberbeitrages und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wurden nicht bekämpft. Der BFG legt daher seiner Entscheidung die von der GPLA errechneten Beträge zu Grunde.

Rechtlich folgt daraus:

Gem. § 41 Abs. 1 FLAG haben alle Dienstgeber den Dienstgeberbeitrag (DB) zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind gem. § 41 Abs. 2 FLAG u.a. Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd. § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

§ 47 Abs. 2 EStG 1988 zufolge 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. Nach gängiger Rechtsprechung (VwGH 19. Dezember 1990, 89/13/0131, VwGH 20. Dezember 2000, 99/13/0223, VwGH 24. September 2003, 2000/13/0182) ist bei der Beurteilung, ob ein steuerliches Dienstverhältnis besteht, vom tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern auszugehen. Maßgebend sind weder die Bezeichnung noch subjektive Gesichtspunkte, sondern ausschließlich die objektiven Umstände (VwGH 18. Oktober 1989, 88/13/01).

Wie bereits oben ausgeführt deckt sich der steuerrechtliche Begriff des Dienstverhältnisses nicht mit jenem des Arbeitsrechts oder des Sozialversicherungsrechts. Die Judikatur des OGH ist daher für die Lösung der hier strittigen Frage nicht anwendbar.

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind zunächst zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In jenen Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (vgl. z.B. Erkenntnis vom 19. 9. 2007, 2007/13/0071; 10.11.2004, 2003/13/0018) auf

weitere Abgrenzungskriterien Bedacht zu nehmen, wozu insbesondere das Fehlen eines Unternehmerrisikos zählt. Als Merkmale für die Selbständigkeit gelten (Doralt, EStG, 4. Auflage, § 23 Tz 18): Weisungsfreiheit, keine Eingliederung in die Organisation des Arbeitgebers, Vertretungsbefugnis, Unternehmerrisiko und keine laufende Lohnzahlung.

Der Umstand, dass die Vertragspartner ausdrücklich einen "freien Dienstvertrag" begründeten, steht einer Qualifikation der Einkünfte als solche aus nichtselbstständiger Arbeit dann nicht entgegen, wenn das tatsächlich verwirklichte Geschehen überwiegend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 spricht (VwGH 18.5.2004, 2000/15/0078). Bei Vorliegen von Merkmalen, die für die Selbständigkeit sprechen, und Merkmalen, die der Annahme der Selbständigkeit entgegenstehen, ist auf das Überwiegen abzustellen (Doralt, EStG, 4. Auflage, § 25 Tz 18, m.w.N.).

Weisungsfreiheit:

Das sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit fordert. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (VwGH 21. Dezember 1993, 90/14/0103; VwGH 23. Mai 2000, 97/14/0167; VwGH 20. Dezember 2000, 99/13/0223). So nimmt das persönliche Weisungsrecht des Arbeitgebers etwa auf die Art der Ausführung der Arbeit, die Zweckmäßigkeit des Einsatzes der Arbeitsmittel, die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten, die Vorgabe des Arbeitsortes usw. Einfluss.

Das für ein Dienstverhältnis sprechende persönliche Weisungsrecht fordert einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit und ist durch eine weit reichende Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit gekennzeichnet.

Eine beschäftigte Person wird aber nicht schon dadurch persönlich unabhängig, dass sich auf Grund ihrer Erfahrungen (dabei auch Training-on-the-Job bzw. vorbereitenden Einschulung) und/oder der Natur der zu verrichtenden Arbeiten Weisungen über die Reihenfolge und den näheren Inhalt der Arbeiten erübrigen, die Person somit den Arbeitsablauf selbst bestimmt, sofern sie nur der stillen Autorität des Empfängers der Arbeitsleistung, das heißt seinem Weisungs- und Kontrollrecht unterliegt. Unter diesen Umständen kann ein Dienstverhältnis auch vorliegen, wenn der Dienstgeber praktisch überhaupt nicht in den Arbeitsablauf eingreift; er muss lediglich potenziell die Möglichkeit haben, die Arbeit durch Weisungen zu organisieren.

Bezogen auf den hier vorliegenden Sachverhalt ist erkennbar, dass schon die Basis – Info detaillierte Arbeitsanweisungen enthält und zusätzlich am Beginn jedes Einsatzes weitere genaue Vorgaben erfolgten. Ein weiteres Eingreifen war aufgrund der engen Vorgaben daher nicht von Nöten, Kontrollen über die Einhaltung der Weisungen erfolgten laufend. Die Tätigkeit erfolgte im Rahmen derart detailliert geregelter Vorgaben, dass

den einzelnen Promotoren keinerlei Gestaltungsspielraum verblieb. Schon daraus ist ersichtlich, dass die Auftragnehmer des Bf. kein Werk schuldeten sondern ihre Arbeitskraft zur Verfügung stellten.

Nicht nur wurden die Weisungen von der Bf. an ihre Promotoren erteilt, sondern wurde sogar das Weisungsrecht und Kontrollrecht auf die Supervisoren der [Shop] ausgedehnt (z.B. Absprache der Pause mit dem Shop-Supervisor).

Weiters ist festzustellen, dass die Tätigkeit ausschließlich in jenen Räumen stattfand, welche von der Bf. vorgegeben waren und mit den von ihr oder ihren Kunden bereitgestellten Arbeitsmitteln (Podium samt Reinigungsmitteln, fallweise Arbeitskleidung, Verkaufszusatzgeschenke und beworbene Produkte). Weitere Arbeitsmittel welche die Promotoren beizustellen hatten waren nicht erforderlich. Der Tätigkeit selbst waren eine oder mehrere Einschulungen vorangegangen, weiters erfolgte zusätzlich bei jedem Einsatz eine Einschulung zur Aktion und genaue Hinweise wie die Bewerbung des Produktes zu erfolgen hatte. Zusätzlich erhielt jeder Promotor eine schriftliche Unterlage welche ebenfalls eine genaue Darstellung der auszuführenden Tätigkeit und genaue Hinweise wie die Tätigkeit auszuführen war enthielt (z.B. Punkt 8 der Basis-Info). Eine Willensentscheidung der Promotoren über den Ablauf oder die Gestaltung der Tätigkeit ist nicht erkennbar. Aus den Zeugenaussagen ist ableitbar, dass ihre Tätigkeit genau determiniert war und die Einhaltung dieser Vorgaben auch entsprechend überprüft wurde. Insbesondere aus der Basis-Info ist ersichtlich, dass der Arbeitsablauf von der Bf. genauestens vorgegebenen war. Weiters wurde in den jeweiligen Schulungen und Einsatzschulungen vor Ort genau erklärt, wie die Bewerbung der einzelnen Produkte zu erfolgen habe. Der Inhalt der Tätigkeit bestand in einer genau vorgegebenen Bewerbung eines bestimmten Produktes und einfachen manuellen Tätigkeiten wie Nachschichten und Regal- und Podiumsreinigungen. Verkäufe der beworbenen Artikel waren nicht nur nicht vorzunehmen sondern unzulässig. Bei allfälligen Rückfragen waren klare Ansprechpartner vorgegeben, eigene Lösungskompetenz war nicht erforderlich.

Es mag zwar zutreffen, dass die Bf. nicht bei jedem potentiellen Kunden genaue Anweisungen gab, aber ihre generellen Arbeitsanweisungen sowie zu den einzelnen Produkten vorgegebenen Werbebotschaften waren so genau, dass keine zusätzlichen weiteren Anweisungen im Arbeitsablauf erforderlich waren und auch kein Raum für eigene Gestaltung durch die Werkvertragsnehmer blieb. Aus den Zeugenaussagen ist ersichtlich, dass der jeweilige Supervisor als Vorgesetzter angesehen wurde, dessen Weisungen Folge zu leisten war. In einem Fall wird sogar deutlich, dass bei Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Supervisor und dem Promotor die Zusammenarbeit mit dem Promotor beendet wurde (Aussage P1). Auch daraus ist eine Über- und Unterordnungsverhältnis erkennbar.

Nicht übersehen werden sollten auch die deutliche Vorgaben betreffend Ess-, Trink-, Gesprächs- und Telefoniervorbotes während der Arbeitszeit sowie die sehr weit in die persönliche Sphäre des Einzelnen hineinreichenden Vorgaben betreffend Kleidung, Frisur, Bart usw.. Auffallend sind auch die engen Vorgaben hinsichtlich Arbeitsunterbrechungen

(Abmeldungen ab einer 10 minütigen Abwesenheit). Durch diese sehr strikten Vorgaben ist eine selbstbestimmte Tätigkeit schon von vornherein ausgeschlossen.

Allen Zeugenaussagen ist zu entnehmen, dass die Tätigkeit unter fachlicher und zeitlichen Aufsicht des Supervisors - welcher selbst wieder gegenüber der Unternehmensleitung streng berichtspflichtig war – erfolgte und diese Aufsicht auch tatsächlich ausgeübt wurde. Ergänzt wurde die Aufsicht des Supervisors durch ein genaues Berichtswesen, in welches nicht nur inhaltliche sondern offenbar auch persönliche Wahrnehmungen (zu anderen Kollegen) einfließen. Dadurch erfolgte nicht nur eine Kontrolle „von oben“ sondern auch eine Kontrolle durch die übrigen Kollegen, was die Selbstbestimmung des Promotors noch weiter einschränkte.

Daraus ist ersichtlich, dass die freien Dienstnehmer hinsichtlich Arbeitsablauf und die Art der Arbeitsausführung persönlich weisungsgebunden waren. Das Einräumen von kleinen Spielräumen z.B. welche Personen tatsächlich angesprochen werden und welche genauen Worte dabei verwendet werden steht einer Weisungsabhängigkeit dabei nicht entgegen. Zudem muss überdies bemerkt werden, dass eine Zeugin sogar aussagt, es sei den Promotoren vorgegeben worden was zu sagen sei und wie das Produkt angepriesen werden solle (Aussage P2). Es sei auch auf die Aussage der Zeugin P3 (ab 2009 als Supervisorin tätig) verwiesen, welche ebenfalls aussagte, dass die Art der Warenpräsentation (ebenso wie die Kleidung und die Farbe des Nagellacks!!) vorgegeben war und überprüft wurde.

Eingliederung in den geschäftlichen Organismus:

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus eines Betriebes beinhaltet u.a. die Vorgabe des Arbeitsortes und die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers bzw. dessen Auftraggebers. Eine Eingliederung beinhaltet die Unterwerfung unter die betrieblichen Ordnungsvorschriften, wie beispielsweise die Regelung der Arbeitszeit, Arbeitspause, Überwachung der Arbeit durch Aufsichtspersonen und eine disziplinarische Verantwortlichkeit. Zu berücksichtigen sind das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit und die Verpflichtung zur Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden. Eine faktische Bindung an die Arbeitszeit in einem Betrieb genügt (vgl. VwGH 23.9.1981, 2505/79). Die Planung und Vorbereitung der Tätigkeit übernimmt der Arbeitgeber oder dessen Auftraggeber, was im strittigen Fall eindeutig erfolgte. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Planung und Vorbereitung auf die Verfügbarkeit der Promotoren abgestimmt wurde.

Die von der Bf. beauftragten Personen waren bezüglich der Arbeitszeit de facto an die Vorgaben der Bf. und der [Shop] gebunden und die Einhaltung der Arbeitszeiten wurde über ein Zeiterfassungssystem genau aufgezeichnet. Diese Vorgehensweise ist ausschließlich im Rahmen von Dienstverhältnissen üblich, nicht aber bei Werkverträgen.

Auch die Arbeitsplanung erfolgte eindeutig erkennbar durch den Bf. anhand der von den einzelnen Promotoren gemeldeten Verfügbarkeiten. Die Anzahl der einzusetzenden Personen und die Einteilung wer im Rahmen welcher Aktionen tätig werden sollte

erfolgte, wie oben festgestellt, durch die Bf. im Rahmen ihrer eigenen Erfordernisse unter Berücksichtigung des Bewertungspunktesystems. Eine organisierte Einsatzplanung durch die Promotoren selbst erfolgte nicht. Die Art und Weise der Arbeitseinsatzplanung zeigt, dass die organisatorische Eingliederung der Promotoren in den Betrieb der Bf. vorlag.

Zu beachten ist auch die Form der Honorarabrechnung. Die Abrechnung erfolgte nach geleisteten Stunden durch die Bf. anhand ihres eigenen Zeiterfassungssystems, welches von den Promotoren zwingend zu verwenden war. Es wurde kein gesondertes Werk zu einem speziellen Preis verrechnet. Zudem wurde die Abrechnung über Initiative der Bf. im 14 tägigen Rhythmus selbstständig erstellt und das Ergebnis der Abrechnung den Promotoren übermittelt. Diese Form der Leistungsabrechnung spricht ebenfalls für die Eingliederung ins Unternehmen der Bf., da Werkvertragsnehmer in der Regel selbst Aufzeichnungen über die erbrachten Leistungen führen und die Abrechnung selbst in zeitlich selbst bestimmten Abständen vornehmen.

Auffallend ist weiters, dass es sich bei den freien Dienstverträgen um ein Dauerschuldverhältnis handelte, und nicht jedes Mal neue Werkverträge abgeschlossen wurden. Vielmehr erschienen die Promotoren zu den für sie eingeteilten Diensten und erbrachten ihre Leistungen nach den Vorgaben der Bf. und unter Aufsicht der Supervisoren.

Auch wenn im vorliegendem Fall keine bestimmte Wochenarbeitszeit abzuleisten war, spricht dennoch das praktizierte kurzfristige Vereinbaren von Arbeitszeit nicht entscheidend für die Selbstständigkeit der Mitarbeiter, da diese kurzfristigen Arbeitseinsatzvereinbarungen bei angestellten Gelegenheitsarbeitern typischerweise anzutreffen sind (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163). Auch bei Gelegenheitsarbeitern richtet sich die Arbeitszeit nach dem Arbeitsanfall und führt nicht zu einer Selbstständigkeit dieser Personen (UFS 24.5.2010, RV/0754-W/09).

Die Promotoren waren bei ihrer Tätigkeit einer ganzen Reihe von betrieblichen Ordnungsvorschriften unterworfen. Sie konnten zwar Pausen einlegen, diese waren aber mit den Shop-Supervisoren abzustimmen und außerdem zeitlich streng begrenzt. Auch für den Fall der tatsächlichen Nichteinhaltung der Pausen erfolgte dennoch ein entsprechender Abzug von der bezahlten Arbeitszeit. Ess-, Telefonier- und Privatgesprächsverbote traten dazu und wurden mit genauen Kleidungs Vorschriften ergänzt. Die Einhaltung der Ge- und Verbote wurde genau überprüft. Das Nichteinhalten dieser Vorschriften hätte wohl zur Kündigung des freien Dienstvertrages oder jedenfalls zur Nichteinteilung geführt. Daraus ist erkennbar, dass die persönliche Gestaltungsfreiheit des Arbeitsumfeldes nicht gegeben war, sondern strikte Ordnungsvorschriften zu beachten waren.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen (VwGH 21. Dezember 1993, 90/14/0103). Sie manifestiert sich aber auch darin, dass wesentliche Funktionen des Unternehmens des Arbeitgebers durch den Arbeitnehmer ausgefüllt werden (UFS 30.5.2007, RV/0913-W/06; VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071). Sie zeigt sich ua. in der Vorgabe von Arbeitsort und Arbeitsmittel durch

den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers.

Zur Vorgabe des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel wird auf die obigen Ausführungen verwiesen. Eigene Arbeitsmittel (abgesehen von Kleidung, deren Art ebenfalls detailliert geregelt war) konnten gar nicht zum Einsatz kommen. Insoweit ist diesbezügliche Regelung im „Freien Dienstvertrag“ inhaltsleer. Dabei ist es nicht von Belang ob die Bf. die Arbeitsmittel selbst zur Verfügung stellte oder diese von einem Kunden oder Vertragspartner der Bf. beigestellt wurden. Allein die Abhängigkeit von den von der Bf. vorgegebenen Arbeitsmitteln zeigt die wirtschaftliche Abhängigkeit der freien Dienstnehmer von der Bf.

Sehr deutlich zeigt sich die Eingliederung nach Ansicht des Gerichts in der Einbindung der Promotoren in ein umfangreiches und detailliertes Reporting-System, in welchem sowohl quantitative als auch qualitative Kriterien und persönliche Erfahrungen erfasst wurden. Neben der reinen Erfassung der Verkaufsergebnisse und damit der Dokumentation des Erfolges einer Produktpräsentation wurden auch die persönlichen „Skills“ der Promotoren sowie deren Eingliederung ins Team einem genauen Monitoring unterzogen. Es erscheint üblich und nachvollziehbar, dass Verkaufszahlen und Erfolge von Aktionen in einen Berichtswesen zur Auswertung erfasst werden. Beurteilung von zwischenmenschlichen Komponenten, wie das Verhalten gegenüber Kunden und Kollegen ist eine gängige Methode innerhalb eines Unternehmens Mitarbeiter zu beurteilen und zu führen und kommt üblicherweise im Verhältnis zu Werkvertragsnehmern nicht zum Einsatz. Die in der Basis-Info dargestellten Fortbildungs- und Entwicklungsmöglichkeiten im Unternehmen, das Bewertungspunktesystem und die Feedbackgespräche verbunden mit den in Aussicht gestellten Aufstiegsmöglichkeiten in der unternehmensinternen Hierarchie sind klassische Instrumente der Personalführung und zeigen deutlich, dass die Promotoren in das Unternehmen der Bf. eingegliedert waren. Hinzu tritt im gegenständlichen Fall ein von der Bf. organisiertes und finanziertes System der betrieblichen Aus- und Fortbildung wie es sonst nur für eigene Dienstnehmer üblich ist. Bei Werkverträgen kommt es in solchen Fällen in der Regel zu Kostenersätzen auf Seiten des Ausgebildeten oder zumindest zu Rückzahlungsverpflichtungen vor Erfüllung einer Mindestbindungsdauer.

Die Tätigkeit der Bf. besteht in der Bewerbung der Produkte ihrer Kunden. Die Tätigkeit der Promotoren stellte damit eine - wenn nicht sogar die - wesentliche Funktion im Rahmen des Unternehmens der Bf. dar. Ohne entsprechendes Personal, welches die Produkte präsentiert, ist die Tätigkeit der Bf. gar nicht denkbar. Die Bf. verfügt zwar auch über Angestellte, diese übten aber wie aus den Zeugenaussagen und den Ausführungen der Bf. hervorgeht ausschließlich lediglich Kontroll-, Koordinations-, Leitungs- und Acquisitionstätigkeiten aus. Soweit ersichtlich wurde die tatsächliche Promotion-Tätigkeit nur von Personen im freien Dienstvertrag ausgeführt. Die die von der Bf. beschäftigten Promotoren waren ein integrierender Bestandteil seiner ansonsten unvollständigen Unternehmensstruktur und zeigt die Eingliederung in das Unternehmen aus der Sicht der Bf.

Nach Ansicht des BFG sind daher **beide Kriterien des § 47 Abs. 2 EStG** als **erfüllt** anzusehen und die Berufung daher abzuweisen. Zur Ergänzung seien auch die übrigen Kriterien kurz beleuchtet.

Vertretungsbefugnis:

Charakteristisch für das Dienstverhältnis ist, dass der Arbeitnehmer die Arbeitsleistung persönlich erbringt. Kann sich ein Auftragnehmer für die Erbringung einer bestimmten Leistung vertreten lassen und kann er über die Vertretung selbst bestimmen, spricht dies gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses und für die Erbringung der Arbeitsleistung im Rahmen eines Werkvertrages. Im Sinne der ständigen Rechtsprechung des VwGH muss jedenfalls vorausgesetzt werden, dass eine generelle, dh. nicht auf bestimmte Arbeiten oder Ereignisse wie Krankheit oder Urlaub beschränkte, Befugnis zur Vertretung vorliegt (vgl. VwGH 20. 2. 2008, 2007/08/0053 mwN; 4. 6. 2008, 2007/08/0184). Eine generelle Vertretungsbefugnis hat aber mit einem wechselseitigen Vertretungsrecht von mehreren von einem Dienstgeber beschäftigten Personen nichts zu tun (VwGH 20. 4. 2005, 2002/08/0222 mwN; 4. 6. 2008, 2007/08/0184). Wenn ein Auftragnehmer sich bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen kann und das Bestimmungsrecht darüber nicht dem Auftraggeber zusteht, spricht dies in der Regel für ein Werkvertragsverhältnis (VwGH 16. Februar 1994, 92/13/0149).

Die Auftragnehmer hatten unstrittig die Möglichkeit sich ihre Einsatzzeiten durch Bekanntgabe der Verfügbarkeit selbst einzuteilen und sich im Verhinderungsfall ohne Angabe von Gründen, vertreten zu lassen. Das Vertretungsrecht wurde auch wahrgenommen. Wie aus allen Aussagen und auch aus den Ausführungen der Bf. eindeutig erkennbar ist, beschränkte sich dieses Vertretungsrecht aber auf die übrigen, mit der Bf. im Vertragsverhältnis stehenden Personen (Teammitglieder am selben Standort). Auch im Vertretungsfall hatte zusätzlich eine Mitteilung an den Supervisor zu erfolgen (Seite 7 Info). Eine "freie" Vertretungsmöglichkeit war daher nicht gegeben, auch nicht dergestalt, dass die Promotoren eine andere geeignete Person selbst eingeschult hätten. Dieser hätte mangels [Zuverlässigkeitsprüfung] durch [Ort1] jedenfalls die Möglichkeit gefehlt die Tätigkeit auszuüben. Überdies wäre der Supervisor zu informieren gewesen, welcher diesen Umstand an die Unternehmensleitung hätte melden müssen. Das Kriterium der unbeschränkten Vertretungsmöglichkeit ist daher nicht erfüllt, sondern ist von einer stark eingeschränkten Vertretungsmöglichkeit auszugehen.

In diesem Zusammenhang sollte auch nicht übersehen werden, dass ein allfälliger Vertreter nicht vom Vertretenen sondern von der Bf. entlohnt wurde.

Unternehmerisiko:

Unternehmerisiko bedeutet, dass sich Erfolg und Misserfolg einer Tätigkeit unmittelbar auf die Höhe der Einkünfte auswirken.

Das Unternehmerwagnis besteht darin, dass ein Steuerpflichtiger die Höhe seiner Einnahmen beeinflussen und seine Ausgaben selbst bestimmen kann. Hängt der Erfolg einer Tätigkeit weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer

und der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens ab, und muss ein Steuerpflichtiger für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen, sprechen diese Umstände für ein Unternehmerwagnis. Ebenso spricht für ein Unternehmerwagnis die Möglichkeit, Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und somit den Umfang des Tätigwerdens zu bestimmen. Abzustellen ist auf die tatsächlichen Verhältnisse.

Der Steuerpflichtige muss in der Lage sein, durch eigene Geschäftseinteilung, durch die Auswahl von Hilfskräften oder eine zweckdienliche Organisation seines Betriebes, den Ertrag seiner Tätigkeit in nennenswerter Weise zu beeinflussen. Im Vordergrund steht dabei, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmeschwankungen trifft. Das Unternehmerwagnis besteht somit im Wesentlichen darin, dass die Höhe der Einkünfte eines Steuerpflichtigen weitgehend vom Erfolg seines Tätigwerdens abhängen (UFS 25.7.2012, RV/1181-W/11).

Relevant sind auch dabei zunächst die Aussagen zur Preisgestaltung. Wie aus den Zeugenaussagen erkennbar, wurde das Stundenhonorar von der Bf. vorgegeben und wurde von den Promotoren nicht in Frage gestellt. Höhere Entlohnung wurde von bestimmten Erfolgen abhängig gemacht, wobei die Vorgaben für die Zielerreichung von der Bf. einseitig erfolgten (Bewertungspunktesystem). Die Promotoren erhielten ohne Rücksicht auf den persönlichen Leistungsumfang oder Erfolg der Tätigkeit einen vorgegebenen Stundenlohn. Erhöhungen erfolgten grundsätzlich nur über entsprechenden Antrag des Promotors bei Vorliegen entsprechender Bewertungspunkte (siehe Basis-Info). Welche Überlegungen zum Ansatz der angeführten Stundensätze geführt haben, ist nicht ersichtlich. Die Kalkulation richtete sich offenbar nach dem Unternehmen und der Preisgestaltung der Bf. und nicht nach der Kalkulation der freien Dienstnehmer. Ein dem Auftragnehmer verbleibender Spielraum für eine eigene unternehmerische Gestaltung lag daher nur in der Wahl der Anzahl der erbrachten Stunden. Die Vereinbarung einer Entlohnung nach geleisteten Arbeitsstunden innerhalb eines organisatorisch vorgegebenen Zeitrahmens spricht gegen ein einnahmenseitiges Unternehmerwagnis (VwGH 2.7.2002, 2000/14/0148; 18.3.2004; 2000/15/0078). Die Ausführungen der Bf., dass auch Erfolgsprämien ausbezahlt worden wären, lässt sich aus den Zeugenaussagen nicht verifizieren. Abgesehen davon sind aber auch bei Dienstverhältnissen Verkaufsprämien nicht unüblich (VwGH 18.3.2004; 2000/15/0078).

Die Bezahlung wurde von der Bf. einseitig vorgegeben und die mangelnde Beeinflussungsmöglichkeit der Einnahmenseite zeigt sich auch in der einseitig durchgeführten Streichung des zunächst ausbezahlten Fahrtkostenpauschales.

Hinzu kommt, dass die ausgabeseitig anfallenden Aufwendungen für die Tätigkeit zur Gänze von der Bf. getragen wurden. Sie organisierte und finanzierte die Schulung und stellte selbst oder durch ihre Vertragspartner die erforderlichen Arbeitsmittel – teilweise sogar die obligatorisch zu tragende Kleidung - zur Verfügung. Eigene Arbeitsmittel verwendeten die Promotoren nicht. Weitere ausgabenseitige Aufwendungen, neben den üblichen Aufwendungen für die Fahrt zum Arbeitsplatz bzw. persönliche Kleidung,

waren für die Tätigkeit nicht erforderlich. Die einzige denkbare ausgabenseitige Beeinflussung des Arbeitserfolges wäre darin gelegen gewesen, wenn die Promotoren Vertreter hätten entsenden können, denen sie eine geringe Entlohnung als die vereinbarte Eigenentlohnung hätten zukommen lassen. Aber auch diese Möglichkeit der Ergebnissteuerung war den Promotoren durch die Direktverrechnung genommen. Eine ausgabenseitige Beeinflussung der Einkünfte war daher für die freien Dienstnehmer überhaupt nicht möglich.

Einzig für das Vorliegen eines Unternehmerrisikos spricht hier, dass die Promotoren ihre Verfügbarkeiten frei festlegen konnten und bei Abwesenheit vom Dienst kein Lohn bezahlt wurde, im Gegenteil sogar ein Pönale von € 50 eingehoben wurde, wenn die Absage zu spät (innerhalb von 48 Stunden vor dem Einsatz) erfolgte und nicht selbst für einen Vertreter aus der Team gesorgt wurde. Dieser Einzelaspekt reicht jedoch nicht aus ein Unternehmerwagnis zu begründen.

Auf das Merkmal des Vorliegens eines (fehlenden) Unternehmerwagnisses ist überdies nur dann abzustellen, wenn die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Einordnung in die betriebliche Organisation des Arbeitgebers noch keine genaue Einordnung ermöglichen. Das Unternehmerwagnis ist aber nicht allein entscheidend und kann auch für Dienstverhältnisse zutreffen (VwGH 31.3.2005, 2000/15/0127).

Laufende Lohnzahlung:

Werden fortlaufende, im Wesentlichen gleich bleibende Arbeiten mit einem fortlaufenden, gleich bleibenden Betrag entlohnt, spricht dieser Umstand für ein Dienstverhältnis.

Im vorliegenden Fall erfolgte die Abrechnung der Bf. mit ihren Auftragnehmern in regelmäßigen 14 tägigen Abständen anhand der von der Bf. durchgeführten obligatorischen Zeiterfassung. Die ausbezahlten Beträge je Auftragnehmer waren daher je nach geleisteten Stunden unterschiedlich. Nicht außer Acht gelassen werden darf jedoch, dass die Abrechnung durch die Bf. durchgeführt wurde. Diese Form der Abrechnung spricht ebenfalls für die Annahme einer nichtselbständigen Tätigkeit. Ein echter Unternehmer stellt seine Rechnungen/Honorarnoten auf eigenem Papier anhand seiner eigenen Aufzeichnungen selbst aus. Für nicht selbständige Personen errechnet der Dienstgeber die Gegenleistung und zahlt die errechneten Beträge aus. Diese Vorgehensweise wurde im vorliegenden Fall gewählt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.9.2003, 2000/13/0182) steht eine leistungsbezogene Bezahlung der Annahme einer nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit jedoch nicht entgegen, wenn entgegen stehende Merkmale - also für die Annahme einer nichtselbständigen Tätigkeit sprechenden Kriterien - überwiegen.

Insgesamt ist festzustellen, dass neben der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in das Unternehmen der Bf. keine volle freie Vertretungsbefugnis vorlag, ein Unternehmerrisiko nur in Teilbereichen erkennbar und nicht voll ausgeprägt und die Entgeltsauszahlung ebenfalls keine eines typischen Selbständigen war. Daher überwiegen

jedenfalls die Kriterien für die Nichtselbstständigkeit. Insgesamt sind die Promotoren über ein engmaschiges Schulungssystem verbunden mit einem Bewertungspunktesystem und einem unternehmensinternen Berichtswesen in einem gut organisierten Weisungs- und Kontrollsystem eingebunden, welches ihnen jeglichen persönlichen Gestaltungsfreiraum nimmt, der aber unabdingbare Voraussetzung für das Vorliegen eines Werkvertrages ist.

Aus steuerrechtlicher Sicht sind die strittigen freien Dienstverträge daher als Dienstverhältnisse iSd. § 47 EStG einzustufen und unterliegen daher der Verpflichtung zur Entrichtung eines DB. Diese Einstufung bezieht sich jedoch nur auf das Steuerrecht und nicht präjudiziell für die Einordnung nach ASVG oder Arbeitsrecht.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist eine Revision dann zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Dies ist unter anderem dann der Fall, wenn die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtssprechung nicht einheitlich beantwortet wird. Zur Frage des Vorliegens eines Dienstverhältnisses gem § 47 Abs. 2 EStG, insbesondere zur Eingliederung eines Dienstnehmers in das Unternehmen des Dienstgebers, besteht eine sehr einzelfallbezogene und uneinheitliche Judikatur. Aus diesem Grund ist im beschwerdegegenständlichen Fall eine Revision zuzulassen.

Wien, 13. Februar 2014