

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Fidas Liezen Steuerberatung GmbH, Gesäusestraße 21, 8940 Liezen, über die Beschwerde vom 13. August 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg-Liezen, nunmehr Finanzamt Österreich, vom 9. Juli 2020 betreffend Haftung für Lohnsteuer samt Säumniszuschlag für das Jahr 2018 und die Bescheide betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2015, 2016, 2017 und 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Im Zuge einer Lohnabgabenprüfung wurde laut Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung festgestellt, dass aufgrund einer Courtagevereinbarung zwischen der als Versicherungsmakler tätigen ***1*** (Bf) und Herrn Ing. ***2*** dieser seit Oktober 2011 laufend als Versicherungsmakler tätig sei und Mitteilungen gemäß § 109a EStG übermittelt wurden. Auf ausdrücklichen Wunsch von Herrn Ing. ***2*** sei kein Dienstverhältnis begründet worden, da dieser auf Grund eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes seine Arbeitszeit selbst einteilen wollte und seine Kundentermine überwiegend abends und am Wochenende wahrnehmen würde. Er habe eine aufrechte Gewerbeberechtigung für die Ausübung der Tätigkeit „*Versicherungsvermittlung in der Form Versicherungsmakler und Berater in Versicherungsangelegenheiten*“. Die Innendienstkomponenten würden von der Bf erledigt

werden. Im Außendienst erfolge von Herrn Ing. ***2*** die Festlegung der Rahmenbedingungen sowie die Unterfertigung der Vollmacht. Sodann würden von der Bf Angebote eingeholt werden. Die Übermittlung der Versicherungspolizze erfolge ebenfalls über die Bf. Sämtliche Kunden sowie Schadensfälle würden über das EDV-System der Bf geführt werden. Auf Grund dessen werde ein Teil der Provision, welche die Bf von den einzelnen Versicherern erhalten würde, für Innendiensttätigkeiten einbehalten und der Rest an Herrn Ing. ***2*** weiterüberwiesen.

Bei Beendigung des Vertragsverhältnisses (unter Einhaltung einer einmonatigen Kündigungsfrist) würden laut Aussage der Bf im Zuge der Besprechung am 03.12.2015 sämtliche Ansprüche (z.B. Folgeprovisionen) erlöschen. Herr Ing. ***2*** erhalte monatlich gleich bleibende Akontozahlungen. Zum Jahresende erfolge allenfalls eine Abrechnung der Provisionen. Die Meldungen gemäß § 109a EStG würden sich mit den ("laufenden") Akontozahlungen decken. Die Entlohnung ausschließlich auf Provisionsbasis wäre weiters nicht untypisch für einen nichtselbständigen Vertreter. Herr Ing. ***2*** sei als Subunternehmer von der Vermögensschadenhaftpflichtversicherung der Bf mitumfasst. Eine Weiterverrechnung des lt. Bf geschätzten Anteiles von € 25 - € 30 an Herrn Ing. ***2*** sei bis dato nicht erfolgt. Zu einem Haftungsfall sei es bis dato ebenfalls nicht gekommen.

Herr Ing. ***2*** dürfe an den Weiterbildungsveranstaltungen und internen Besprechungen teilnehmen. Bei auswärtigen Veranstaltungen erfolge die Anreise gemeinsam mit Mitarbeitern der Bf. Herr Ing. ***2*** erhalte keine Reisekostenersätze. Er fahre mit seinem privaten PKW zu den Kunden und arbeite mit seinem privaten Laptop, wobei ihm das EDV-System der Bf zur Verfügung stehen würde. Eine Berichtspflicht bestehe nicht, Urlaubs- oder Krankengeldanspruch ebenfalls nicht. Er sei an keine regelmäßigen Dienstzeiten gebunden. Herr Ing. ***2*** scheine auf der Homepage der Bf als Außendienstmitarbeiter Maklerassistent auf. Seine elektronische Visitenkarte laute: ***3***.***2***@***6***-***4***.at, Festnetznummer der Bf: ***5*** (Rufweiterleitung auf das Handy).

Der Versicherungsmakler gelte als Unterform des Versicherungsvermittlers. Nach § 1 MaklerG sei Makler, wer auf Grund einer privatrechtlichen Vereinbarung (Maklervertrag) für einen Auftraggeber Geschäfte mit einem Dritten vermittelt, ohne ständig damit betraut zu sein. Der Versicherungsmakler betreibt in Unabhängigkeit von den Versicherern Vermittlungsgeschäfte als Interessensvertreter des Kunden, es trifft ihn also eine gewisse Sorgfaltspflicht. Trotz des Kundenmandats erhält er seine Vergütung vom Versicherer. Kernstück der Versicherungsmaklertätigkeit ist die Erstellung des „Best Advice“. Es sollen alle Aspekte des Preis-Leistungsverhältnisses berücksichtigt werden. Dazu zählen die Gestion des Versicherers bei der Schadensbehandlung, seine Bereitschaft zu Kulanzzahlungen, die Laufzeit des Vertrages, allfällige Kündigungsmöglichkeiten im Schadensfall und auch die Höhe des Selbstbehaltes. Beim Abschluss hat der Makler einen Courtageanspruch nur gegenüber dem Versicherer, mit dem abgeschlossen wird. Die Ermittlung des „Best Advice“, die Beschaffung

einer vorläufigen Deckung, die Kontrolle der vom Versicherer ausgestellten Versicherungspolize usw. stellen ganz vorrangige Verpflichtungen des Maklers gegenüber dem Versicherungsunternehmer dar (vgl. Schalich, Versicherungsmakler und Versicherungsagenten im Lichte der Europäischen Richtlinie Überversicherungsvermittlung).

Wenn auf Grund dieser Kriterien keine klare Abgrenzung möglich sei, sei auf weitere Abgrenzungskriterien wie etwa ein Unternehmerrisiko oder ein Vertretungsrecht Bedacht zu nehmen. Das Steuerrecht kenne nur die Unterscheidung zwischen echtem Dienstvertrag und Werkvertrag, den freien Dienstnehmer kenne es nicht. Die zwischen Herrn Ing. ***2*** und der Bf abgeschlossene und unterfertigte Courtagevereinbarung habe unter anderem folgenden Inhalt:

„Mit der Provision sind alle Kosten und Aufwendungen im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Vermittlers für Anbahnung, Verwaltung und laufende Betreuung der vermittelten Versicherungsverträge und der damit verbundenen Unterstützung der Bf abgegolten. Die Versicherungsverträge werden über die Vermittlernummer der Bf eingebracht.“

Hr. Ing. ***2*** sei demnach auch für die laufende Betreuung der Verträge bzw. Kunden zuständig, ein konkret abgrenzbares „Werk“ oder „Dienstleistung“ sei daraus nicht ableitbar.

Sozialleistungen wie Urlaub oder Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall seien zwar Indizien für ein Dienstverhältnis. Aus dem Fehlen solcher Ansprüche allein könne aber nicht abgeleitet werden, dass es sich um einen Werkvertrag handeln würde. Mangelnde Bindung an Arbeitszeiten würden der Eingliederung in den betrieblichen Organismus nicht entgegenstehen. Der zeitlichen und organisatorischen Eingliederung komme dann keine wesentliche Bedeutung zu, wenn die Arbeitsleistung überwiegend im Außendienst erbracht werde (Blasina, Dienstnehmer - Freier Dienstnehmer – Selbständige, Begriffe und Abgrenzungen im Sozialversicherungs- und Steuerrecht).

Das Ergebnis der Leistung des Arbeitnehmers, vielmehr jedoch auch sein Verhalten bei Erbringung der Arbeitsleistung sowie die Einhaltung gewisser Richtlinien und Verhaltensvorgaben, würden regelmäßig der Kontrolle durch den Dienstgeber unterliegen. Hierbei sei bereits die so genannte stille Autorität des Dienstgebers ausreichend. Diese sei insbesondere dann gegeben, wenn der Dienstnehmer ohne eigens explizit angewiesen zu werden von sich aus wisse, wie er sich im Betrieb des Dienstgebers zu verhalten habe und sich nicht zuletzt aufgrund seiner fachspezifischen Kenntnisse oder seiner Ausbildung fachspezifische Weisungen erübrigen (vgl. VwGH vom 17.09.1991, 90/08/0152).

Herr Ing. ***2*** scheine nach außen hin als Mitarbeiter der Bf auf. Es sei daher davon auszugehen, dass sich die Bf ein angemessenes Auftreten bei den Kunden wünsche. Ein Büro werde nicht benötigt, da die Innendienstkomponenten nicht von ihm, sondern den Mitarbeitern der Bf erledigt werden. Sofern notwendig, würden Besprechungen mit

Mitarbeitern in deren Büros durchgeführt. Er trete gegenüber seinen Kunden nicht als selbständiger Makler mit eigener Betriebsadresse auf, sondern als Außendienstmitarbeiter.

Weiterbildungsveranstaltungen der Bf könnten auch von Herrn Ing. ***2*** besucht werden und erfolge diese auch (Homepage Bf). Aufwendungen dafür seien keine angefallen. Der Kundenstock befinde sich nicht in seinem Eigentum, da bei Beendigung der Zusammenarbeit sämtliche Ansprüche gegenüber der Bf inklusive der Folgeprovisionen erlöschen würden.

Auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse sei daher vom Vorliegen eines echten Dienstverhältnisses auszugehen. Laut Mailvorhalt vom 6.11.2019 seien lt. steuerlichem Vertreter keine Änderungen bezüglich der Tätigkeit des Herrn Ing. ***2*** für die Jahre 2015-2018 gegenüber der Tätigkeit für die Bf für die Jahre 2012-2014 bekanntgegeben worden. Da die Einkünfte von Herrn Ing. ***2*** bereits im Zuge der Einkommensteuer-Veranlagung erklärt wurden, sei von der Vorschreibung der Lohnsteuer Abstand genommen und der DB und DZ festgesetzt worden.

Weiters wurde festgestellt, dass Hr. ***7*** ***8*** bis 12/2014 als geringfügig beschäftigter Dienstnehmer beschäftigt worden sei. Mit 2.1.2015 sei eine Courtagevereinbarung zwischen Hr. ***7*** und der Bf abgeschlossen worden und ab diesem Zeitpunkt sei Hr. ***7*** als selbständiger Versicherungsvertreter beschäftigt worden. Laut Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 5.6.2020 sei bestätigt worden, dass keine Unterschiede zwischen den selbständigen Tätigkeiten des Herrn Ing. ***3*** ***2*** gegenüber der selbständigen Tätigkeit des Herrn ***8*** ***7*** bestehen würde bzw. bestanden habe. Aus diesem Grund werde auf die ausführliche Begründung des festgestellten Dienstverhältnisses gem. § 47 Abs. 1 und 2 EStG 1988 iVm § 4 Abs. 2 ASVG bei Herrn Ing. ***2*** verwiesen.

Die Höhe der Provisionszahlungen seien den vorgelegten Buchhaltungskonten (Kto. 7637) bzw. der übermittelten § 109a Meldung entnommen worden. Da der DN bereits das 60. Lebensjahr überschritten habe, seien keine Beträge für den Dienstgeberbeitrag bzw. den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben worden. Für die Jahre 2015-2017 sei keine Vorschreibung der Lohnsteuer erfolgt, da diese Bezüge bereits veranlagt worden seien. Für das Jahr 2018 sei die Lohnsteuer anhand der jährlichen § 109a Meldung vorgeschrieben worden, da diese Bezüge noch nicht veranlagt wurden und auch dafür keine Vorauszahlungen geleistet worden sei.

Mit Bescheid vom 12.9.2017 sei durch die SVA die Pflichtversicherung gem. § 2 Abs. 1 Z 1 GSVG festgestellt worden (§ 194b GSVG iVm § 412d ASVG). Bestehe aufgrund der §§ 412d und 412e iVm § 412c ASVG für das Finanzamt nur eine Bindungswirkung hinsichtlich der Versicherungszuordnung, könne in diesen Fällen im Rahmen einer GPLA bzw. PLB mangels Bindungswirkung gemäß § 86 Abs. 1a EStG 1988 steuerlich eine eigenständige Beurteilung der Qualifikation der Einkünfte nach § 2 Abs. 3 EStG 1988 mit entsprechenden steuerlichen

Konsequenzen (zB Haftung für Lohnsteuer, Vorschreibung Lohnnebenkosten) vorgenommen werden.

In diesen Fällen sei auch nicht das Verfahren gemäß § 412b ASVG durchzuführen, weil aufgrund der rechtskräftigen bescheidmäßigen Versicherungszuordnung eine rückwirkende Feststellung der Pflichtversicherung nach dem ASVG gar nicht stattfinden könne, was jedoch Voraussetzung für das formelle SV-ZG-Verfahren im Rahmen einer GPLA bzw. PLB sei. Da die Einkünfte von Herrn ***2*** bereits im Zuge der E-Veranlagung erklärt worden seien, sei von der Vorschreibung der Lohnsteuer Abstand zu nehmen. Für den Prüfungszeitraum würden daher die Lohnnebenkosten (DB, DZ, Kommst) nachverrechnet werden.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ mit dem Hinweis auf den Bericht vom 9.7.2020 und allenfalls auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung als Begründung die angefochtenen Bescheide.

In den dagegen fristgerecht erhobenen Beschwerden wurde zunächst auf die Stellungnahme zur Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen. In der Stellungnahme werde erläutert, dass aus ihrer Sicht die Herren ***2***, ***7*** und ***9*** selbstständig erwerbstätig seien. Dies werde damit begründet, dass für Herrn ***2*** ein Antrag im Sinne des § 412 a Z 3 ASVG gestellt worden sei und über diesen Antrag mit Bescheid vom 12.09.2017 von der damaligen Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft gemäß § 194 b GSVG abgesprochen wurde, dass dieser selbstständig erwerbstätig sei. Dieser Bescheid sei der Abgabenbehörde zugegangen. Im laufenden Prüfungsverfahren sei keine Änderung des für die Zuordnung maßgeblichen Sachverhaltes und keine Unterschiede zwischen den selbstständigen Tätigkeiten des Herrn ***2***, des Herrn ***7*** und des Herrn ***9*** festgestellt worden. Es bestehe eine Bindungswirkung der Entscheidungen aufgrund des Sozialversicherungs-Zuordnungsgesetzes (BGBl, vom 01.08.2017) für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer.

Zur Feststellung in der Niederschrift über die Schlussbesprechung unter Bezugnahme auf eine Aussage von Herrn ***4*** am 3.12.2015, wonach sämtliche Ansprüche bei Beendigung des Vertragsverhältnisses erlöschen, werde darauf hingewiesen, dass Herr ***9*** eine Ablöse für seinen Kundenstock bzw. seine Provisionsansprüche nach Beendigung des Vertrages bezahlt bekommen habe. Herr ***2*** und Herr ***7*** würden selbstverständlich bei der Ablöse bei Beendigung des Vertragsverhältnisses gleich behandelt werden.

Die Behauptung, dass Herr ***2*** auf der Homepage der Bf als Außendienstmitarbeiter - Maklerassistent aufscheine, müsse entkräftigt werden, da Herr ***2*** auf der zitierten Seite nur als Maklerassistent bzw. als Kooperationspartner aufscheinen würde und keineswegs als Außendienstmitarbeiter. Herr ***7*** scheine gar nicht auf der Homepage auf.

Die selbstständig tätigen Versicherungsmakler ***7*** und ***9*** seien nicht in den geschäftlichen Organismus der Bf eingegliedert gewesen und hätten keinen Arbeitsplatz gehabt. Beide seien in der Lage gewesen, ein eigenes Maklerbüro zu betreiben und Verträge mit anderen Versicherungsgesellschaften abzuschließen.

Die Courtagevereinbarungen von Herrn ***7*** und Herrn ***9*** und die Vereinbarung der Ablöse des Kundenstocks von Herrn ***9*** werde als Beweis dafür gesehen, dass sich der jeweilige Kundenstock im Eigentum des Herrn ***9*** bzw. des Herrn ***7*** befunden habe bzw. noch befindet.

Die Voraussetzungen des § 47 Abs. 2 EStG würden auf die Courtagevereinbarung, die Herr ***2*** mit der Bf abgeschlossen habe, keinesfalls zutreffen. Herr ***2*** schulde der Bf im Rahmen dieser Kooperationsvereinbarung nicht die reine Arbeitskraft, sondern auch seinen Erfolg aus seinen wirtschaftlichen Aktivitäten. D.h. erst nach Abschluss etwaiger Versicherungsverträge würden Provisionen an ihn ausbezahlt werden. Er sei nicht wie ein typischer Dienstnehmer in die Organisation der Bf eingebunden und unterliege auch in seiner täglichen Arbeit keinerlei Weisungen der Bf.

Er sei auch weiters nicht in die Unternehmensstruktur des Dienstgebers eingegliedert, denn er arbeite größtenteils von zuhause aus und verfüge über eigene Betriebsmittel wie z. B. PKW, Laptop und Büroeinrichtung. Aus seinen Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen sei weiters ersichtlich, dass er selbst von seinen erwirtschafteten Einnahmen die SVA-Beiträge, PKW-Kosten, Laptop-Kosten, Ausgaben für Büromaterial, allfällige Verpflegungs- und Nächtigungskosten, Steuerberatungsaufwendungen, Aufwendungen für Geschäftsessen, Fortbildungskosten etc, tragen müsse.

Herr ***2*** sei nicht persönlich abhängig von seinem Kooperationspartner, der Bf. Für ihn hätten das für echte Dienstnehmer bestehende Weisungsgefüge und die betriebsinternen Organisationsvorschriften keinerlei Bedeutung. Er bestimme seine Arbeitstage und Arbeitszeiten (auch Beginn und Ende der täglichen Arbeit) selbstständig. Auch die Festlegung der Arbeitspausen lege Herr ***2*** im Rahmen seiner selbstständigen Tätigkeit selbst fest. Da Herr ***2*** über kein Büro im Verwaltungsgebäude der Bf verfügen würde, sei ihm auch während seiner Tätigkeit nie ein bestimmter Arbeitsplatz zugewiesen worden. Er benütze keine Betriebsmittel seines Kooperationspartners (außer die Softwareplattform für die Übermittlung der Versicherungsverträge). Die firmeninternen Vorschriften über das Verhalten am Arbeitsplatz sowie die Einhaltung firmeninterner Vorschriften bzgl. der Arbeitsverfahren hätten für den selbstständig tätigen Versicherungsmakler ***2*** ebenfalls keine Bedeutung. Herr ***2*** könne sich auch jederzeit von einem geschulten Versicherungsmakler im Rahmen seiner Arbeit vertreten lassen. Dieser Vertreter könne selbstständig ausgewählt werden und müsse auch nicht im Vorhinein der Bf mitgeteilt werden.

Die übermittelten Fotobeweise und Belege würden eindeutig darauf hinweisen, dass Herr ***2*** über eine eigene Betriebsstruktur im Privathaus verfügen würde. Die Besprechungen mit den Kunden würden zum Teil auch bei Herrn ***2*** zuhause stattfinden. Weiters werde auf die Auszüge aus dem Fahrtenbuch des Jahres 2015 verwiesen, die ebenfalls übermittelt worden wären, woraus sehr deutlich erkennbar sei, dass Herr ***2*** - wie für einen Selbstständigen üblich - auch viele Arbeitsstunden an Abenden sowie an Wochenend- und Feiertagen leisten würde.

Zu der von Herrn ***2*** verwendeten Software der Bf werde darauf hingewiesen, dass es nicht geschäftsunüblich sei, dass sich mehrere Kooperationspartner zusammenschließen würden, um gemeinsam eine Softwareplattform für Verwaltungszwecke zu nützen.

In der Courtagevereinbarung zwischen Herrn ***2*** und der Bf sei klar und deutlich geregelt, dass Herr ***2*** keine fixe Vergütung, sondern nur Provisionen für erfolgreich abgeschlossene Versicherungsverträge erhalten würde. Herr ***2*** erhalte monatliche Akontozahlungen, jedoch werde am Jahresende eine Provisionsabrechnung erstellt, die dann zu einer zusätzlichen Auszahlung bzw. Rückzahlung von Provisionszahlungen führen würde. In der Courtagevereinbarung sei für jeden Versicherungszweig genau geregelt, in welcher Höhe Provisionen ausbezahlt werden würden. Herr ***2*** würde natürlich kein "risikoloses" Grundgehalt erhalten, sämtliche Einnahmen müssten von Herrn ***2*** durch entsprechende Vertragsabschlüsse eigenständig erwirtschaftet werden. Eine genaue Darstellung der Provisionen sei für die Jahre 2011-2015 angeführt worden.

Herr ***2*** habe in der Vergangenheit nie eine leistungsunabhängige Vergütung von der Bf erhalten. Anhand der großen Schwankungen bei den Akontozahlungen sei deutlich erkennbar, dass hier ausschließlich erfolgsorientierte Vergütungen ausbezahlt worden seien. Die Akontozahlungen seien also laufend entsprechend der Intensität seiner selbstständigen Tätigkeit angepasst worden. Es wäre auch untypisch für einen Dienstnehmer, wenn seine Vergütung erheblich schwanken würde. Beispielsweise sei die monatliche Vergütung für Herrn ***2*** innerhalb des Beobachtungszeitraumes erfolgsorientiert angepasst und auch mehrmals nach unten korrigiert worden (z.B. von € 3.500,00 im Dezember 2012 auf € 1.500,00 im Jänner 2013).

Herr ***2*** verfüge über eine aufrechte Gewerbeberechtigung für den Bereich Versicherungsvermittlung in der Form Versicherungsmakler und Berater in Versicherungsangelegenheiten und sei nach § 2 (1) Z 1 GSVG pflichtversichert in der Kranken-, Pensions-, und Unfallversicherung bei der SVS. Ein weiterer Beweis der selbstständigen Tätigkeit von Herrn ***2*** sei die Vermögensschadenhaftpflichtversicherung bei der Generali Versicherung AG. Aus Kostengründen sei der selbstständige Versicherungsvermittler ***2*** im Rahmen dieser Haftpflichtversicherungsvereinbarung mitversichert, wie aus der Sondervereinbarung klar ersichtlich werde er jedoch als Subunternehmer der Bf erwähnt.

In der Courtagevereinbarung zwischen der Bf und Herrn ***2*** wird auch festgehalten, dass mit der Provision alle Kosten und Aufwendungen im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Vermittlers für Anbahnung, Verwaltung und laufende Betreuung der vermittelten Versicherungsverträge und der damit verbundenen Unterstützung der Bf abgegolten sind. Dies sei aus wirtschaftlicher Sicht so zu sehen, dass Herr ***2*** bei jedem Vertragsabschluss entsprechende Ertragsanteile bekommt, davon werde jedoch pauschal der Verwaltungsaufwand der Bf (inkl. Mitversicherung als Subunternehmer in der Vermögensschadenhaftpflichtversicherung) in Abzug gebracht. Als saldierte Größe (Ertragsanteile abzgl. Verwaltungskostenbeitrag) würden dann die Beträge mit dem Wortlaut "Provisionen" an Herrn ***2*** zur Auszahlung gebracht werden.

Aus der Befragung des Herrn ***2*** am 5.11.2015 gehe hervor, dass er selbst das Haftungsrisiko für Beratungsleistungen übernehmen würde, er habe keine Vorgaben bzgl. der Vertragsabschlüsse mit Kunden, er bekomme keine Weisungen, mit welchen Versicherungsgesellschaften er zusammenarbeiten dürfe. Als Versicherungsmakler schließe er beim Kunden vor Ort die Verträge ab, die eigentliche Angebotseinholung erfolge durch die Bf. Herr ***2*** verwende seinen eigenen PKW für Kundenbesuche und bekomme dafür keine Reisekostenersätze. Weiters sei auch der Laptop von ihm selbst angeschafft.

Es werde noch einmal festgehalten, dass Herr ***2*** kein Außendienstmitarbeiter sei und er auch keine Zulagen oder Zuschläge für seine Tätigkeiten an Abenden, Wochenenden oder Feiertagen erhalten habe.

Herr ***2*** habe ein großes Ausmaß an Unternehmerwagnis im Rahmen seiner Tätigkeit inne, da er die Höhe der Einnahmen beeinflussen könne, das Krankenstandrisiko selbst tragen würde, kein festes Gehalt beziehe und nur am Umsatz beteiligt sei. Er arbeite ohne persönliche Abhängigkeit, habe keine festen Dienstzeiten und unterliege keinen Bindungen bei der Auftragsübernahme. Weiters werde nach Rz 5405 EStR das Unternehmernwagnis nicht ausgeschlossen, wenn man nur für einen Auftraggeber arbeitet. Auch die Regelungen über die Zuordnung der Provisionen zu den Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit nach Rz 665 LStR für im Innendienst beschäftigte Versicherungsangestellte würden nicht zutreffen. Herr ***2*** erhalte auch keinen Ersatz für die durch seine Arbeit entstandenen allgemeinen Kosten und Auslagen. Wie aus Rz 1017 c) LStR erkennbar, liege auch kein Dienstverhältnis vor, da kein Fixum ausbezahlt werde und keine Pauschalen für die Bewirtung oder für Dienstfahrten mit dem privaten PKW durch die Bf an Herrn ***2*** überwiesen werden. Es würden zwar Provisions-Akontozahlungen seitens der Bf an Herrn ***2*** geleistet werden, jedoch werde im Nachhinein eine Abrechnung der tatsächlich erwirtschafteten Maklerprovisionen auf Basis der abgeschlossenen Geschäfte durchgeführt oder eine entsprechende Akontoanpassung vorgenommen (dies hätte mehrmals zum Anstieg und zur Absenkung der Provisionszahlungen geführt). Durch die Endabrechnung komme es in weiterer

Folge zu nachträglichen Gutschriften an Herrn ***2***, wenn die tatsächlich erwirtschafteten Provisionen die Akontobeträge übersteigen.

Ein klassischer Dienstnehmer würde niemals an seinen Arbeitgeber einen Teil seines Gehalts/Lohns zurückzahlen müssen, wenn sich im Nachhinein herausstellt, dass die wirtschaftliche Leistung des Dienstnehmers nicht stimme.

Weiters werde auf das Erkenntnis des BFG vom 28.08.2014, RV/7102331/2010, verwiesen. Darin würden einige Kriterien angeführt werden, wann Versicherungsmitarbeiterinnen als Dienstnehmer einzustufen wären:

- Bezahlung der Weiterbildungskosten durch Versicherungsmaklerunternehmen
- Zurverfügungstellung von Arbeitsmitteln wie z. B. PKW und Laptop
- Aufteilung der Vergütung in ein risikoloses Grundeinkommen und einen prämienabhängigen Teil
- Ersatz von Fahrtspesen und Ausbezahlung von Diäten seitens des Versicherungsmaklerunternehmens
- Eingliederung in den geschäftlichen Organismus

Weisungsbefolgung durch Geschäftsführung des Versicherungsmaklerunternehmens

Herr ***2*** bezahle sich seine Weiterbildungskosten selbst, er arbeite mit eigenen Betriebsmitteln, er bekomme kein risikoloses Fixum ("Grundeinkommen"), etwaige Fahrtspesen bzw. Diäten würden von der Bf nicht ersetzt werden, er schließe seine Versicherungsverträge nicht in den Räumlichkeiten der Bf ab und müsse keine Weisungen der Geschäftsführung der Bf befolgen.

Im zitierten Erkenntnis des BFG werde die Meinung vertreten, dass ein Versicherungsvertreter nur dann eine nicht selbstständige Tätigkeit bewirke, wenn eine strenge Kontrolle der Firmenleitung erfolgen würde, der Mitarbeiter kein Unternehmerrisiko trage und eine ständige Überwachung seitens der Firmenleitung erfolgen müsste. Diese Kriterien für einen nicht selbstständigen Vertreter würden auf Herrn ***2*** keinesfalls zutreffen. Es wird im Urteil auch erwähnt, dass ein Versicherungsvertreter selbstständig tätig werde, wenn er keinem Weisungsrecht unterliege, wenn er seinen Gewinn durch persönlichen Fleiß, durch Organisationsgabe und durch Ersparungen bei den pauschal abgegoltenen Betriebsausgaben erhöhen könne. Laut diesem BFG-Urteil ist ein wesentliches Merkmal für eine selbstständige Tätigkeit, dass die Höhe der Einkünfte unregelmäßig sei und vom unternehmerischen Erfolg des Betroffenen - wie bei Herrn ***2*** - abhängig sei. Auch die Tätigkeit für nur einen Auftraggeber - wie in unserem Fall - stehe der Selbstständigkeit nicht entgegen.

Der Meinung des GPLA-Prüfers, dass auch schon ein Dienstverhältnis vorliegen würde, wenn keine Weisungen durch den Dienstgeber vorliegen würden, jedoch eine sogenannte stille Autorität des Dienstgebers vorherrschen würde, werde widersprochen. Es sei nun einmal

sicherlich üblich, dass man als Versicherungsmakler in der Versicherungsbranche gewisse Verhaltensgrundsätze (Kleidung, persönliches Auftreten etc.) einhalten müsse. Ein branchenadäquates Verhalten könne jedoch nicht automatisch zu einem Dienstverhältnis zwischen einer Maklergesellschaft und ihrer Submakler führen. Auch im VwGH-Erkenntnis vom 18.1.2012, 2008/08/0252, werde deutlich darauf hingewiesen, dass nur dann eine Dienstnehmereigenschaft vorliege, wenn ein Versicherungsmakler einen örtlich begrenzten Kundenkreis oder bestimmte Kunden vorgeschlagen bekommen hätte.

Herr ***2*** sei nie zu einer laufenden Berichterstattungspflicht und einer regelmäßigen Teilnahme an wöchentlichen Meetings verpflichtet gewesen. Im Erkenntnis des VwGH vom 18.1.2012, 2008/08/0252, werde auch darauf hingewiesen, dass eine Dienstnehmereigenschaft vorliegen würde, wenn ein Versicherungsvertreter einem Konkurrenzverbot unterliegen würde. Herr ***2*** habe mit der Bf keinerlei Vereinbarungen (weder schriftlich noch mündlich) rund um ein Konkurrenzverbot abgeschlossen, er könnte jederzeit auch mit anderen Partnern in der Versicherungsbranche zusammenarbeiten. Weiters verfüge Herr ***2*** über eine eigene Vertriebsstruktur und habe auch die Büroinfrastruktur seines Kooperationspartners nicht laufend mitbenützt. Es sei bei Herrn ***2*** auch nie eine konkrete Vorgabe hinsichtlich der zu verkaufenden Produkte erfolgt.

Weiters werde im besagten VwGH-Urteil angeführt, dass dann eine Dienstnehmereigenschaft vorliegen würde, wenn Mitarbeiter nur die Kundenakquisition durchführen können, jedoch nicht selbstständig die Konditionen festlegen dürften. Auch dürfte ein Dienstnehmer nur kleinere Geschäfte alleine abschließen. Herr ***2*** schließe jedoch regelmäßig auch Geschäfte größeren Ausmaßes ab, akquiriert ohne Zutun und Mithilfe seines Kooperationspartners auch größere Firmenkunden selbstständig, habe einen Einfluss auf die Konditionen der Versicherungsverträge und arbeite im Bereich der Kundenakquisition völlig selbstständig.

Herr ***2*** sei auch aufgrund seiner Ausbildung in der Lage, völlig eigen- und selbstständig zu arbeiten und nicht nur kleine Hilfsgeschäfte zu erledigen bzw, nur isoliert die Kundenanbahnung durchzuführen.

Die betroffenen Versicherungsmakler, Herr ***2***, Herr ***7*** und Herr ***9*** könnten sich auch jederzeit durch einen fachkundigen Dritten vertreten lassen.

Nochmals werde darauf hingewiesen, dass nur dann ein Dienstverhältnis nach § 4 Abs. 2 ASVG vorliegen würde, sofern die Merkmale persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegenüber den Merkmalen der selbstständigen Ausübung der Erwerbstätigkeit überwiegen würden. Auch der Verwaltungsgerichtshof hat im Zuge des VwGH-Erkenntnis vom 22.11.1994, 93/08/0257, richtig festgestellt, dass keine Dienstnehmereigenschaft bei Versicherungsvertretern vorliegt, sofern eine Berechtigung des Beschäftigten vorliegt,

sämtliche Arbeiten auch zeitweise einem fachkundigen Dritten zu übergeben und sich vertreten zu lassen.

Unabhängig davon, ob der Beschäftigte von dieser Berechtigung auch tatsächlich Gebrauch macht, reiche eine generelle Vertretungsmöglichkeit schon aus, um die persönliche Abhängigkeit zwischen zwei Vertragsparteien zu verneinen.

Festgehalten werde, dass die in der Beschwerde angeführten Argumentationen betreffend des Herrn Ing. ***2*** auch Gültigkeit für die Einwendungen gegen die Umqualifizierung des Herrn ***7*** und des Herrn ***9*** haben.

Das Finanzamt wies die Beschwerden mit Beschwerdevorentscheidung ab und verwies auf den Bescheid der SVA vom 12.9.2017. Bereits in der Niederschrift vom 29.06.2020 sei aufgezeigt worden, dass keine Bindungswirkung für die Lohnsteuerprüfung bestehen würde.

Zur Ablöse Kundenstock wird ausgeführt, dass bei Folgeprovisionen aus Versicherungsabschlüssen während der aktiven Dienstzeit es sich um lohnsteuerpflichtiges Entgelt handeln würde, das als laufender Arbeitslohn zu erfassen sei (VwGH 8.10.1969, 0847/68; VwGH 22.10.1969, 1634/68). Stockablösen eines Versicherungsvertreters (Ablöse künftiger Folgeprovisionen) seien sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988. Die Stockablöse komme auch bei nichtselbständig tätigen Versicherungsvertretern vor und sei daher kein Indiz für eine selbständige Tätigkeit.

Für das Vorliegen der Weisungsgebundenheit sei bereits eine stille Autorität ausreichend. Dies insbesondere dann, wenn der Dienstnehmer ohne explizit darauf hingewiesen worden zu sein, von sich aus wisse, wie er sich im Betrieb des Dienstgebers zu verhalten habe und sich nicht zuletzt auf Grund seiner fachspezifischen Kenntnisse oder seiner Ausbildung fachspezifische Weisungen erübrigen würden.

Der Beschwerdeführer bestreite nicht, dass ein branchenübliches Auftreten üblich und erwünscht sei. Auf Grund der langjährigen Tätigkeit in der Versicherungsbranche sei die stille Autorität ausreichend gewesen.

Es gebe grundsätzlich keine Vorgaben mit welcher Versicherung ein Vertrag abgeschlossen werden könne, aber tatsächlich könnten Verträge nur mit jenen Versicherungsgesellschaften abgeschlossen werden, mit denen die Bf eine Vereinbarung abgeschlossen habe. Darüber hinaus habe keiner der drei Beschäftigten Einzelverträge mit anderen Versicherungsgesellschaften abgeschlossen.

Zu den Provisionen laut Courtagevereinbarung wird ausgeführt, dass Herr Ing. ***2*** in der Niederschrift vom 05.11.2015 ausgeführt habe, dass er monatliche Akontozahlungen in gleicher Höhe erhalten würde. Aus den für die Jahre 2011-2015 vorgelegten Provisionsabrechnungen sei ersichtlich, dass eine jährlich genaue Abrechnung der Provision

lediglich im Jahr 2013 erfolgt sei, welche eine Nachzahlung im Jahr 2014 zur Folge gehabt habe. Zu einer Kürzung der Provisionszahlungen sei es in den Jahren 2015-2018 nicht gekommen. Die Provisionszahlungen seien laufend erhöht worden und dadurch ein risikoloses Grundeinkommen der Beschäftigten gesichert gewesen. Die gelebte Praxis, welche relevant für die Beurteilung des Vorliegens eines Dienstverhältnisses sei, weiche eindeutig von der Courtagevereinbarung ab.

Zum Schulden der Arbeitskraft wird ausgeführt, dass Hr. ***2*** laufend ausschließlich für die Bf tätig gewesen sei und auch für die laufende Kundenbetreuung bzw. Betreuung der Verträge zuständig sei, sodass kein abgrenzbares Werk, sondern die eigene Arbeitskraft geschuldet werde.

Der Verweis in das Sozialversicherungsrecht gehe ins Leere, da das Steuerrecht eine eigenständige Definition des Dienstverhältnisses enthalten würde.

Bezüglich der Arbeitszeiten im Hinblick auf die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers wird darauf hingewiesen, dass laut Herrn Ing. ***2*** die einzige Motivation für die Wahl der Courtagevereinbarung die freie Zeiteinteilung gewesen sei, da auf Grund des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes Arbeitszeiten von MO - FR von 08.00 - 17:00 nicht möglich seien. Eine mangelnde Bindung an Arbeitszeiten stehe jedoch einer Eingliederung bei einem Außendienstmitarbeiter nicht im Wege. In der Niederschrift gebe Herr ***2*** sogar an, dass auch während seiner nichtselbständigen Tätigkeit bei der GRAWE keine Arbeitszeiten kontrolliert worden seien.

Zum Vertragsabschluss wird ausgeführt, dass beim Kunden nur die Fixierung der Rahmenbedingungen sowie die Vollmachtsunterfertigung in Papierform erfolgen würde. Die eigentliche Anbotseinholung sowie die Übermittlung der Polizze erfolge über die Bf, weil nur diese entsprechende Vereinbarungen mit den Versicherungsgesellschaften abgeschlossen habe (ein Vertragsabschluss mit einer anderen Versicherungsgesellschaft wäre daher nicht möglich!). Mit diesem Angebot sei der Vertragsabschluss beim Kunden erfolgt. Nach der Ausfertigung der Polizze sei eine Kontrolle durch den Innendienst der Bf erfolgt. Herrn ***2*** scheine bewusst, um nach Außen für den Kunden den Eindruck zu erwecken, ein Mitarbeiter der Bf zu sein, als Kundenbetreuer im Außendienst mit folgender elektronischer Visitenkarte auf:

- ***2***
- ***5*** (Rufweiterleitung aufs Handy)

Das von der Bf zur Verfügung gestellte EDV-System sei ein wesentliches Betriebsmittel. Sämtliche Kunden und Schadensfälle würden über dieses EDV-System geführt werden. Herr ***2*** sei als Subunternehmer von der Vermögensschadensversicherung der Bf mitumfasst. Eine Weiterverrechnung des Anteiles sei bis dato nicht erfolgt. Herr ***2*** dürfe und habe

auch kostenlos an Weiterbildungsveranstaltungen und internen Besprechungen teilgenommen. Ein eigenes Büro sei laut Niederschrift mit Herrn Ing. ***2*** nicht notwendig. Eigene Betriebsmittel seien daher lediglich der PKW für Fahrten zu den Kunden und ein Laptop. Es sei inzwischen durchaus üblich, dass auch nichtselbständig tätige Versicherungsvertreter keine oder nur sehr geringe Reisekostenersätze erhalten würden und ihre Aufwendungen über den Einkommensteuerbescheid als Werbungskosten geltend machen müssten.

Ein Vertretungsrecht werde lediglich behauptet und sei bis dato (seit 2011) aber in der Praxis nicht gelebt worden und als reine Schutzbehauptung zu werten. Nachdem für die drei beschäftigten Personen die Merkmale für ein Dienstverhältnis überwiegen würden, sei die Beschwerde abzuweisen gewesen.

In dem nach Fristverlängerungsansuchen fristgerecht erhobenen Vorlageantrag wird zur Bindungswirkung ausgeführt, dass auch wenn die "neue" Bindungswirkung im § 86 Abs. 1a EStG 1988 auf gegenständlichen Fall anzuwenden sei, ergebe sich aufgrund der verfahrensrechtlichen Stellung des Finanzamts im sozialversicherungsrechtlichen Feststellungsverfahren, dass die Bindungswirkung nach § 86 Abs. 1a EStG auf jene Fälle reduziert wird, in denen das Sozialversicherungsrecht mit den materiellen Bestimmungen des Einkommensteuerrechts übereinstimmen. Also Sachverhalte, in denen die Versicherungsträger zu einer Versicherungszuordnung gelangen, die zu einer vertretbaren einkommensteuerrechtlichen Rechtsansicht für die Zuordnung der Einkünfte führen würden. Gegenüber Entscheidungen, die zu einem Widerspruch zu materiellen Bestimmungen des Einkommensteuerrechts stehen würden, sei § 86 Abs. 1a EStG dahingehend teleologisch zu reduzieren, dass derartigen Feststellungsbescheiden der Versicherungsträger entgegen dem Wortlaut vom § 86 Abs. 1a EStG keine Bindungswirkung zukommen würde. Jedenfalls sei der Bescheid vom 12.09.2017 der damaligen Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft betreffend der Beurteilung, dass Herr Ing. ***3*** ***2*** eine selbständige Erwerbstätigkeit ausübt - auch wenn keine rechtliche Bindungswirkung besteht – als Beweis zu werten, zumal die Beurteilung der Dienstnehmereigenschaft nach dem Lohnsteuerrecht nicht gravierend gegenüber der Beurteilung nach dem Sozialversicherungsrecht abweicht. Dies ergebe sich aus dem Sachverhalt, dass die österreichische Gesundheitskasse durch Herrn Mag. Robert Lang am 03.09.2020 mitgeteilt habe, dass sie sich betreffend der durchgeführten sozialversicherungsrechtlichen Nachverrechnungen für Herrn ***7*** und Herrn ***9*** an das Ergebnis des Verfahrens des Bundesfinanzgerichtes halten würde.

Zu den Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung zur Ablöse des Kundenstocks werde festgehalten, dass die Begrifflichkeit "Versicherungsvertreter" dem Gewerberecht fremd sei. Die hier behauptete Üblichkeit der Stockablöse könne nicht so pauschal festgehalten werden, sondern ergebe sich bei genauerer Betrachtungsweise, dass angestellte Mitarbeiter im Maklerbetrieb arbeitsrechtlich dem Kollektivvertrag Handel unterliegen würden. In diesem Kollektivvertrag sei kein Anspruch auf Ablöse eines Kundenstockes vorgesehen. Dies ergebe

sich auch im inneren Betriebsvergleich, da kein einziger Mitarbeiter während der jahrzentelangen Tätigkeit der Beschwerdeführerin eine Ablöse des Kundenstocks erhalten habe. Im Gegensatz dazu habe der (ehemals) selbständig tätige Maklerassistent Herr ***9*** eine Ablösezahlung erhalten.

Die Rechtsmittelbehörde verwechsle mit ihrer Aussage offensichtlich Mitarbeiter im Maklerbetrieb mit Mitarbeiter bei einer Versicherung (unselbständiger Versicherungsagent) für den der Kollektivvertrag Versicherungsunternehmen Außendienst anwendbar sei. In diesem Kollektivvertrag ergebe sich laut § 6 ein Anspruch auf Stockablöse. Daher ergehe diese Argumentation der Rechtsmittelbehörde ins Leere.

Der Ansicht in der BVE zur stillen Autorität werde widersprochen, da die angeführten Kriterien rund um die stille Autorität auf einem VWGH-Erkenntnis vom 17.09.1991, 90/08/0152, aus der Branche der Schischullehrer resultieren würden und dies völlig aus dem Zusammenhang gerissen werde.

Die Behauptung der Rechtsmittelbehörde, dass keiner der drei Herren Einzelverträge mit anderen Versicherungsgesellschaften abgeschlossen habe möge bewiesen werden, da die Beschwerdewerberin keinen Einblick in die diesbezüglichen Steuerakten habe und dies auch nicht mittels Antrag auf Akteneinsicht gewährt werden dürfe. Der wahre wirtschaftliche Gehalt sei jedoch, dass selbstverständlich sowohl Herr Ing. ***2***, als auch Herr ***7*** und Herr ***9*** Einzelverträge mit anderen Versicherungsgesellschaften abschließen dürfen (siehe dazu die niederschriftliche Aussage des Ing. ***2*** vom 05.11.2015). Die Behauptung der Rechtsmittelbehörde, dass Verträge nur mit jenen Versicherungsgesellschaften abgeschlossen werden könnten, mit denen die Bf eine Vereinbarung abgeschlossen habe, könne nicht nachvollzogen werden, da dies so nicht mit den Herren Ing. ***2***, ***7*** und ***9*** vereinbart worden sei.

Zu den Courtagevereinbarung wird im Hinblick auf die monatlichen Akontozahlungen ausgeführt, dass diese aber aufgrund des jeweiligen Bestandes an abgeschlossenen Verträgen zum jeweiligen Jahresbeginn realistisch der Höhe nach eingeschätzt worden seien. Es sei aber entgegen den Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung auf alle Fälle jährlich zu einer Provisionsabrechnung gekommen, die ausnahmslos den Bestimmungen der Courtagevereinbarung entsprechen würde. Bei der jährlich durchgeführten Provisionsabrechnung würden alle fälligen Provisionen zu allen vermittelten Versicherungsverträgen taggenau berechnet (Plus- bzw. Zuwachsprovisionen abzüglich Minus- bzw. Stornoprovisionen). Zu einer Nachverrechnung für das Jahr 2014 sei es dann in weiterer Folge zu Beginn des Jahres 2015 gekommen. Weiters sei erwähnt, dass auch für das Jahr 2012 eine Endabrechnung der Provisionen erfolgt sei, jedoch sei hier ein geringfügig zu hoher Betrag an Akonti ausgezahlt worden, diese zu viel ausbezahlten Akonti für das Jahr 2012 seien dann in der Endabrechnung 2013 gegengerechnet worden.

Um eine ganzheitlich korrekte Abrechnung machen zu können, sei es notwendig, dass die Bf alle zum Stichtag aktuellen Versicherungsprämien zu allen Versicherungsverträgen, die die Herren Ing. ***2***, ***7*** und ***9*** abgeschlossen haben, vorliegen habe, da, wie in der Courtagevereinbarung ersichtlich, die Prämie immer die Basis für die Provision bilden würde. Da das Prämieninkasso allerdings direkt über die jeweiligen Versicherungsgesellschaften abgewickelt werde (was in der Versicherungsmaklerbranche üblich sei) und bei nahezu allen Versicherungsverträgen die Prämie bei Hauptfälligkeit indexiert werde, würden die aktuellsten Versicherungsprämien der Bf zum Abrechnungstichtag am 01.01. eines Geschäftsjahres auch nicht automatisch vorliegen. Diese Informationen müssten einzeln pro Versicherungsvertrag von Mitarbeitern der Bf erhoben werden, da ein automatisierter Datenabgleich zwischen Versicherungsmakler und Versicherungsgesellschaft in elektronischer Form nicht fehlerfrei möglich sei. Der enorme Verwaltungsaufwand, der dadurch entstehe, sei der Hauptgrund, weshalb die Abrechnung für das Vorjahr erst fünf bis sechs Monate später fertiggestellt werden könne. Außerdem erkläre der hohe Verwaltungsaufwand im Zusammenhang mit der Erhebung der aktuellsten Versicherungsprämien auch dem Grunde nach, weshalb eine konkrete Abrechnung mit den drei Herren nur einmal jährlich gemacht worden sei (bei konkreten monatlichen Abrechnungen hätten alle Verträge von der drei Herren in jedem Monat auf die aktuellste Prämienhöhe überprüft werden müssen).

Nachstehend werde anhand von Herrn Ing. ***2*** aus dem Provisionsabrechnungsprogramm der Bf dargelegt, dass am Ende eines Jahres eine ordnungsgemäße Provisionsabrechnung unter Berücksichtigung aller Plus- und Minusprovisionen durchgeführt worden sei. Damit werde auch bewiesen, dass die Behauptung der Abgabenbehörde, dass Herr ***2*** ein gesichertes Grundeinkommen erhalten habe, nicht der Wahrheit entsprechen würde. Weiters werde auf verständliche Weise offengelegt, anhand welcher Kriterien die monatlichen Akontozahlungen zustande gekommen sind.

Herr ***3*** ***2*** habe im Jahr 2011 seine unselbständige Versicherungsvertreter-Tätigkeit bei der Firma GRAWE beendet und hätte wieder hauptsächlich in seinem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gearbeitet. Er wollte jedoch nebenbei auch wieder in der Versicherungsbranche tätig werden, er hätte ein selbständiges Versicherungsmakler-Gewerbe bei der Gewerbebehörde angemeldet und sich einen Kooperationspartner im gegenständlichen Fall die Bf, der insbesondere die Verwaltung der Versicherungsverträge, die von Herrn ***2*** abgeschlossen werden, übernehmen würde (Datenverwaltung, Kommunikation mit Versicherungsgesellschaften etc.) gesucht. Solche Kooperationen seien in der Versicherungsbranche durchaus üblich und auch sinnvoll, da die Verwaltung von Versicherungsverträgen für Ein-Personen-Unternehmen einen enormen Verwaltungsaufwand darstellen würde. Die Kooperation mit der Bf habe per 01.10.2011 begonnen. Zu diesem Zeitpunkt hätte Herr ***2*** über keinen Versicherungsvertragsbestand verfügt, der über die Bf verwaltet worden sei. In der Courtagevereinbarung seien für einzelne Versicherungssparten

separate Provisionsschemen vereinbart worden. Die Bereiche "Schaden- und Unfallversicherung" und "KFZ-Versicherung" würden mit einer gleichbleibenden Provision über die gesamte Versicherungsvertragslaufzeit vergütet (Jahresnettoprämie mal Provisionssatz). Die Bereiche "Krankenversicherung" und "Lebensversicherung" würden mit einer einmaligen Provision nach Vertragsabschluss verprovisioniert. In der Versicherungsbranche sei es üblich, dass bei Provisionszahlungen in "Bestandsprovisionen" und "Zuwachs-/Stornoprovisionen" unterschieden werde.

- Bestandsprovisionen: Der Bestand bzw. die Bestandsvergütung umfasse jene Verträge, die bereits vor dem Beginn des aktuellen Geschäftsjahres bestanden haben. Eine Bestandsvergütung sei lediglich in den Sparten "Schaden- und Unfallversicherung" sowie "KFZ-Versicherung" relevant, da die weiteren Sparten (Lebens- und Krankenversicherung) – wie bereits oben angeführt - nur gegen eine einmalige Provision nach Vertragsabschluss vergütet werden.
- Zuwachsprovisionen: Die Zuwachsprovisionen würden durch Versicherungsverträge entstehen, die im aktuellen Geschäftsjahr neu abgeschlossen worden seien. Außerdem würden Zuwachsprovisionen anhand Veränderungen an bereits im Vorjahr bestehenden Versicherungsverträgen entstehen, bei denen die Prämie erhöht werde (Beispiel: Bei einer bestehenden Haushaltsversicherung wird das zusätzliche Risiko des "Einbruchs" mitversichert).
- Stornoprovisionen: Die Stornoprovisionen würden durch Versicherungsverträge entstehen, die im aktuellen Jahr storniert worden seien. Außerdem würden Stornoprovisionen anhand von Veränderungen an Versicherungsverträgen entstehen, bei denen die Prämie reduziert werde (Beispiel: Bei einer bestehenden Haushaltsversicherung wird das anfangs mitversicherte Risiko des "Einbruchs" ausgeschlossen).

Zusammen würden die Bestands-, Zuwachs- und Stornoprovisionen die gesamte Vergütung von Versicherungsverträgen (zum Beispiel: Bestandsprovisionen zum 01.01.2012 + Zuwachs - Storno = Endbestand an Provisionen zum 31.12.2012 usw.) bilden.

Im Jahr 2011 habe Herr ***2*** noch keine Provisionszahlungen erhalten. Nach Ende des Rumpfgeschäftsjahres 2011 sei keine separate Provisionsabrechnung für 2011 erstellt worden, die entstandene Provisionsgutschrift zum 31.12.2011 hätte lediglich EUR 1.004,28 betragen, aus Vereinfachungsgründen seien Provisionen der eingebrachten Verträge im Jahr 2011 erst bei der Abrechnung für das Geschäftsjahr 2012 (Frühjahr 2013) berücksichtigt worden. Ab Jänner 2012 habe Herr ***2*** sodann ein monatliches Provisionskonto erhalten. Die Höhe des Kontos hätte anhand von zu erwarteten Zuwächsen (Verträge, die bereits beantragt, aber noch nicht poliziert wurden etc.) definiert werden können. Das monatliche Provisionskonto sei während des Jahres 2012 zweimal angepasst worden (aufgrund der Menge bzw. Prämienhöhe der beantragten Verträge). Die Höhe der im Gesamtjahr 2012 ausbezahlten Akonti hätte EUR 18.500,00 betragen. Im Frühjahr 2013 sei dann zum ersten Mal eine

Provisionsabrechnung (Geschäftsjahre 2011 und 2012) durchgeführt worden, wo die Höhe der ausbezahlten Provisionskonti mit den tatsächlich erwirtschafteten Zuwächsen 2011 und 2012 (abzüglich Storni im Jahr 2012, für 2011 seien keine Storni vorhanden) verglichen worden seien. Es seien sowohl für den Abrechnungszeitraum 2011 als auch 2012 keine Bestandsprovisionen vorhanden, da Herr ***2*** erst im Oktober 2011 mit seiner selbständigen Tätigkeit begonnen habe.

Bei der Abrechnung sei auch ein Kostenanteil für erhaltene Kalender an Herrn ***2***, die dieser wiederum an seine Kunden weitergab, verrechnet worden. Bei der Abrechnung für das Rumpfgeschäftsjahr 2011 und das gesamte Geschäftsjahr 2012 sei festgestellt worden, dass im Jahr 2012 EUR 18.500,00 akontiert, jedoch nur EUR 17.109,09 an Provisionen erwirtschaftet worden seien. Die zu viel ausbezahlte Provision in Höhe von EUR 1.390,91 sei Herrn ***2*** ein Jahr später bei der Abrechnung für das Geschäftsjahr (erstellt im Frühjahr 2014) negativ angelastet worden. Außerdem hätte im Frühjahr 2013 erstmals eine Bestandsberechnung für Herrn ***2*** durchgeführt werden können (die Zuwächse/Storni von 2011 und 2012 bilden den Anfangsbestand per 01.01.2013).

Die Akontozahlungen seien per Jänner 2013 auf EUR 1.500,00 pro Monat angepasst worden, um die zu erwartenden Provisionen (aus Bestand und Zuwachs/Storno) damit möglichst genau abzudecken. Die Höhe der Akontozahlungen würden jedoch hauptsächlich auf Basis zukünftiger Erwartungen basieren und seien daher sehr schwer der Höhe nach richtig einzuschätzen. Die zukünftige Provisionshöhe hänge daher maßgeblich davon ab, ob Versicherungskunden die bestehenden Verträge das ganze Jahr aufrechterhalten, einzelne Sparten zusätzlich versichern bzw. einzelne Sparten auch wieder stornieren würden und zuletzt hätten die gesamten Vertragsstornierungen, die unterjährig durchgeführt werden, auch einen Einfluss auf die zum Jahresende errechneten Provisionsansprüche. Weiters bleibe festzuhalten, dass Zuwachs- und Stornoprovisionen im Bereich der Schaden/Unfall/KFZ-Versicherungen taggenau berechnet werden würden.

Auch im Geschäftsjahr 2013 sei Herrn ***2*** wiederum ein Kostenanteil in Höhe von EUR 100,00 für an ihn ausgehändigte Kalender (Werbegeschenke für seine Kunden) verrechnet worden. Bei der Abrechnung im Geschäftsjahr 2013 (erstellt im Frühjahr 2014) seien von den Zuwächsen im Bereich der Schaden/Unfall/KFZ-Versicherungen 2013 Stornoprovisionen und die zu viel ausbezahlten Provisionen aus Vorjahren sowie der Kostenanteil für die Kalender abgezogen. Herr ***2*** habe dadurch einen Provisionsanspruch von EUR 4.508,04 erwirtschaftet (wurde im Frühjahr 2014 an ihn ausbezahlt).

Bereits mit Schreiben vom 31.07.2017 sei dem Bundesfinanzgericht zum ebenfalls anhängigen Beschwerdeverfahren vom 15.04.2016 ein USB-Stick übermittelt worden, worauf sich für jedes Abrechnungsjahr die errechneten Provisionen (in mehreren Excel-Sheets übersichtlich dargestellt) befinden würden.

In Summe seien Herrn ***2*** also im Jahr 2013 EUR 18.000,00 an Provisionskonti überwiesen worden. Diese seien auch ordnungsgemäß in Form einer § 109a EStG-Meldung dem Finanzamt mitgeteilt worden. Die Folgeprovision (Anfangsbestand zum 01.01.2013) habe allerdings nur EUR 15.944,70 betragen, weshalb die Provisionskonti im Jahr 2013 um EUR 2.055,30 zu hoch angesetzt waren.

Aus diesen Darstellungen sei ersichtlich, dass die gelebte Praxis nicht von der Courtagevereinbarung abweichen würde.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass alle Dienstnehmer im Unternehmen der Bf Arbeitszeitaufzeichnungen führen würden und alle arbeitsrechtlichen Arbeitsbedingungen zu 100% eingehalten werden würden. Weder Herr Ing. ***2***, noch Herr ***7*** und Herr ***9*** würden aufgrund Ihrer selbständigen Tätigkeit Arbeitszeitaufzeichnungen führen. Alle Dienstnehmer würden Reisekosten entsprechend dem anzuwendenden Kollektivvertrag erhalten, hingegen die selbständig tätigen Herren Ing. ***2***, ***7*** und ***9*** nicht.

Das in den Courtagevereinbarungen verankerte Vertretungsrecht sei keine Schutzbehauptung, sondern es habe sich derzeit Gott sei Dank aus gesundheitlichen Gründen das Erfordernis nicht ergeben. Der Argumentation der Rechtsmittelbehörde könne nicht gefolgt werden, da in der Praxis Vertretungsrechte erst bei einem Ausfall mehrerer Wochen wahrgenommen werden würden.

Das Finanzamt legte die Beschwerden an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und brachte ergänzend vor, dass eine Bindungswirkung nur bei einem Feststellungsbescheid anlässlich einer Außenprüfung bestehen würde, nicht jedoch bei einer Versicherungszuordnung auf Grund der Anmeldung zur Pflichtversicherung (Vorabprüfung) oder aufgrund einer Versicherungszuordnung auf Antrag (Fachbereich LSt des BMF vom 07.10.2019, SZK-010222/0068-LSt/2019; Punkt 2). Im Übrigen wurde auf die Begründung in der Beschwerde vorentscheidung verwiesen und die Abweisung der Beschwerden beantragt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Bereits in der über die Jahre 2012 bis 2014 stattgefundenen Lohnabgabenprüfung wurden die oben dargestellten Feststellungen getroffen und gegen die diesbezüglich ergangenen Bescheide Beschwerden erhoben. Mit Erkenntnis vom 27.9.2021, RV/ 2100450/2020, gab der erkennende Senat des Bundesfinanzgerichtes in mündlicher Verhandlung dem Beschwerdebegehren statt. Auf Grund der sich im gegenständlichen Beschwerdeverfahren lediglich in die Folgejahre (2015 bis 2018) verlagerten strittigen Punkte und des weitestgehend gleich gebliebenen Beschwerdevorbringens der Bf folgt die gegenständliche Entscheidung überwiegend diesem Erkenntnis.

Sachverhalt

Die Bf ist eine Versicherungsmakler GesmbH und erbringt ihre Leistungen (im Wesentlichen Vermittlung von Versicherungen samt laufender Betreuung ihrer Kunden) u.a. durch das Tätigwerden der oben genannten Personen. Zu den Modalitäten der Leistungserbringung ist eine Courtagevereinbarung vom 1.10.2011 zwischen der Bf und den oben genannten Personen aktenkundig. Darin wird die Höhe der Vergütungen für Anbahnung, Verwaltung und laufende Betreuung von Versicherungsverträgen an die genannten Personen geregelt. Die Provisionssätze errechnen sich als %-Anteile der Jahresprämie.

Die genannten Personen werden als Maklerassistenten der Bf bezeichnet und sind an die Vereinbarungen zwischen der Bf und den jeweiligen Versicherungen gebunden. Über genaue Arbeitsbedingungen gibt die Vereinbarung keine Auskunft.

Die Regelung der Provisionsansprüche bei Beendigung der Zusammenarbeit mit Herrn ***2*** soll laut Courtagevereinbarung zu einem späteren Zeitpunkt vereinbart werden.

Laut Feststellungen des Finanzamtes ist Herr ***2*** im Außendienst tätig. Er schließt vor Ort bei den Kunden Versicherungsverträge ab (Angaben in der Beschwerde). Dabei legt er mit den Kunden die Rahmenbedingungen fest und lässt sie die Vollmacht unterfertigen.

Das Erstellen der Angebote erfolgt durch den "Innendienst" der Bf durch die übrigen Mitarbeiter. Von der Bf werden dazu Angebote der verschiedenen Versicherungen eingeholt, die Herr ***2*** den Kunden vorlegte. Die Versicherungsverträge werden über die Vermittlernummer der Bf bei den Versicherungen eingebracht. Die Kontrolle und Übermittlung der Versicherungspolizze selbst erfolgte ebenfalls durch die übrigen Mitarbeiter der Bf. Die Verwaltung der Daten sämtlicher Kunden sowie der Schadensfälle erfolgt mittels des EDV-Systems der Bf.

Herr ***2*** ist an keine zeitlichen und örtlichen Vorgaben der Bf gebunden.

Herr ***2*** scheint auf der Homepage der Bf als Kooperationspartner Maklerassistent auf. Laut Aussage von Herrn ***2*** (Niederschrift vom 05.11.2015) soll für den Kunden der Eindruck entstehen, dass er für die Bf tätig ist.

Herr ***2*** nimmt unentgeltlich an Weiterbildungsveranstaltungen, die Versicherungen in den Räumlichkeiten der Bf veranstalten, teil. Die Besprechungen finden idR im Unternehmen der Bf statt (Aussage ***2***).

Herr ***2*** verfügt über eine Gewerbeberechtigung für die Ausübung der Tätigkeit: „Versicherungsvermittlung in der Form Versicherungsmakler und Berater in Versicherungsangelegenheiten“ (aktenkundig).

Herr ***2*** ist von der Vermögensschadenhaftpflichtversicherung der Bf als Subunternehmer ausdrücklich mitumfasst (Zusatzvereinbarung zu der von der Bf vorgelegten Polizze). Die Abgeltung dieser Kosten erfolgt dadurch, dass er von der Bf laut Courtagevereinbarung weniger Provisionen erhält als die Bf von der Versicherung. Durch die Differenz sind auch die Innendiensttagenden der Bf abgegolten.

Die Entlohnung erfolgte dadurch, dass die Bf zunächst Aconto-Zahlungen an Herrn ***2*** leistete. Im Mai des Folgejahres erfolgte eine genaue Abrechnung. Die Bf meldete dem Finanzamt jeweils die überwiesenen Beträge bestehend aus Akontozahlungen plus Einmalüberweisungen (übermittelte Abrechnungen). Im Falle der Überzahlung wurde keine Forderung eingestellt, weil die Bilanzerstellung idR vor der Provisionsabrechnung erfolgte. Die Überzahlung wurde bei der nächsten Abrechnung berücksichtigt.

Herr ***2*** erhält keine Reisekostenersätze. Er fährt mit seinem eigenen PKW zu den Kunden und arbeitet mit seinem eigenen Laptop, wobei ihm das EDV-System der Bf zur Verfügung steht. Eine Berichtspflicht besteht nicht, Urlaubs- oder Krankengeldanspruch ebenfalls nicht. Er ist an keine regelmäßigen Dienstzeiten gebunden.

Herr ***2*** hat ein häusliches Arbeitszimmer (laut dem der Beschwerde beigelegten Foto) und verfügt über einen PKW, einen Laptop und Büroeinrichtung (unwidersprochene Angaben in der Beschwerde). Aus seinen Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen ist weiters ersichtlich, dass SVA-Beiträge, Ausgaben für Büromaterial, Verpflegungs- und Nächtigungskosten, Steuerberatungsaufwendungen, Aufwendungen für Geschäftsessen und Fortbildungskosten angefallen sind.

Zu einer Vertretung kam es tatsächlich niemals.

Rechtliche Beurteilung

Dienstverhältnis

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.

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG sind Dienstnehmer Personen, 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.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 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.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Nach der Rechtsprechung des VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018 (verstärkter Senat), ist das Vorliegen eines Dienstverhältnisses nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 anhand zweier Kriterien, nämlich der

- Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und der
- Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zu beurteilen.

Die beiden Merkmale lassen sich nicht eindeutig voneinander abgrenzen und bedingen einander teilweise. Eine Person, die in den betrieblichen Organismus eingegliedert ist, wird auch dem Weisungsrecht unterliegen (Doralt, EStG § 47 Tz 23).

Die Tätigkeit eines im Außendienst tätigen Vertreters ist typischerweise so ausgestaltet, dass die Merkmale der Weisungsbindung und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers schwach ausgebildet sind.

Die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers (zB VwGH 20.1.2016, 2012/13/0059). 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 (vgl. VwGH 21.12.1993, 90/14/0103).

Ein Versicherungsvertreter ist von der Art seiner Tätigkeit her hinsichtlich des zweckmäßigen Einsatzes seiner Arbeitszeit relativ frei: Er muss Kunden akquirieren und sich dabei eher an den Bedürfnissen der Kunden als an denen seines Arbeitgebers orientieren. Weisungen seitens des Arbeitgebers kommen idR zwar vor, werden aber eher genereller Natur sein, da das Eingehen auf die Wünsche der potentiellen Kunden im Vordergrund steht.

Was die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus betrifft, so kommt auch diesem Merkmal nach Ansicht des VwGH (vgl. z.B. VwGH 25.10.1994, 90/14/0184) insofern keine

wesentliche Bedeutung zu, als der Auftragnehmer nur außerhalb der örtlichen Einrichtungen der Berufungswerberin tätig wird.

In den Fällen, in denen die Kriterien Weisungsbindung und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien, wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen, Bedacht zu nehmen (vgl. etwa VwGH 25.4.2019, Ra 2018/13/0083, VwGH 12.9.2018, Ra 2017/13/0041 oder 21.11.2018, Ra 2018/13/0045, VwGH 22.2.2017, Ro 2014/13/0033).

So sind nach Ansicht des VwGH 10.4.1985, 83/13/0154 der ausschließliche Bezug von Erfolgsprovisionen und das Tragen der Reisekosten aus Eigenem entscheidendes Indiz dafür, die Tätigkeit eines Vertreters als selbständig und nicht als nichtselbständig zu beurteilen (siehe auch VwGH 19.11.1979, 3508/78).

Im Beschwerdefall hat Herr ***2*** zunächst Akontozahlungen erhalten. Diese wurden jedoch im Mai des Folgejahres mit den ihm zustehenden Provisionen abgeglichen. Wie von der Bf im Vorlageantrag aufgezeigt, kam es in manchen Jahren auch zu Nachzahlungen der Bf. Der Umstand, dass Überzahlungen auf Grund des aufwendigen Provisionssystems erst im nächsten oder übernächsten Jahr vollständig ausgeglichen werden konnten, ändert nichts an der Tatsache, dass Herr ***2*** einnahmenseitig nur über die ihm zustehenden Provisionen verfügen konnte.

Ausgabenseitig hat bereits das Finanzamt festgestellt, dass Herr ***2*** den gesamten Aufwand selbst tragen musste.

Damit trifft ihn das Unternehmerrisiko, da die Höhe der erzielten Einnahmen ausschließlich von den von ihm vermittelten Versicherungsverträgen abhängt und er die mit dieser Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aus eigenem getragen hat.

Diesem Unternehmerrisiko kommt im Beschwerdefall entscheidungswesentliche Bedeutung zu, zumal eine allfällig bestehende Vertretungsbefugnis im Streitzeitraum nicht in Anspruch genommen wurde (vgl. VwGH 21.11.2013, 2012/15/0025).

Bezüglich der Feststellungen betreffend die Herren ***7*** und ***9*** gehen beide Parteien davon aus, dass für sie die zu Herrn ***2*** getroffenen Feststellungen ebenso Geltung haben.

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann bzw. muss gemäß § 201 BAO eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Im Beschwerdefall erfolgte die Festsetzung von DB und DZ ausschließlich aufgrund der Feststellung, dass Herr ***2*** nach den wahren wirtschaftlichen Verhältnissen ein Dienstnehmer sei. Da er nach Ansicht des BFG jedoch selbständig tätig war, hat sich die Selbstberechnung der Bf als richtig erwiesen. Damit hat keine Festsetzung zu erfolgen und die angefochtenen Bescheide waren aufzuheben.

Der im Zuge der Lohnabgabenprüfung ergangene und angefochtene Haftungsbescheid betreffend Lohnsteuer für das Jahr 2018 betreffend Herrn ***7*** war ebenfalls aufzuheben, da im Falle einer selbständigen Tätigkeit des Herrn ***7*** die Bf nicht zur Haftung für Lohn- bzw. Einkommensteuer herangezogen werden kann.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit der ordentlichen Revision

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme, war unter Hinweis auf die zitierte eindeutige und einheitliche Rechtsprechung die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision auszusprechen.

Graz, am 15. März 2022