

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Deloitte Oberösterreich Wirtschaftsprüfungs GmbH, Johann-Konrad-Vogel-Straße 7-9, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 23. März 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 21. Februar 2017 betreffend Abweisung eines Antrags auf Aufhebung § 299 BAO / Sonstige 01.2010-12.2015 (Dienstgeberbeiträge für die Jahre 2010 bis 2015), Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 1.6.2017 wurde eine Aufhebung gemäß § 299 BAO beantragt und die Aufhebung folgender Bescheide begehrt: Dienstgeberbeiträge für die Jahre 2010 – 2015. Abgabepflichtiger war der ***Bf1***. Verwiesen wird in der Begründung der Bescheide auf den Bericht der Außenprüfung vom 19.8.2016. Darin wurde ausgeführt: „Es wurde die Auszahlung von Bezügen in der Buchhaltung festgestellt, die nicht in den Lohnunterlagen festgehalten wurden. Die Nachversicherung und Nachversteuerung erfolgte, da nach dem tatsächlich verwirklichten Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit (Geschäftsführer) ein Dienstverhältnis gem. § 4 Abs. 2 ASVG vorlag. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde festgehalten, dass auf Grund der persönlichen und wirtschaftlichen Bindung iZm dem Ablauf der Tätigkeit (Weisungsgebundenheit, Kontrollunterworfenheit, mangelnde freie Vertretungsmöglichkeit, keine unternehmerische Struktur etc.) von einem abhängigen Dienstverhältnis auszugehen sei.“

Mit Bescheid vom 21.2.2017 wurde der Antrag als unbegründet abgewiesen und wie folgt begründet: „HB ist seit dem Frühjahr 20gg für den Antragsteller als Geschäftsführer tätig. Er ist jedoch weder Mitglied in dessen Vorstand noch im Ausschuss. Von Letzterem wurde dieser als Geschäftsführer auf unbefristete Zeit bestellt, welche jährlich auch von diesem bestätigt wird. Dieser kann die Tätigkeit von HB jederzeit beenden. Ein schriftlicher Vertrag über die Tätigkeit besteht nicht. Als Entgelt für seine Tätigkeiten erhält HB einen im Vorhinein festgelegten Jahresbetrag, welcher von diesem zwölfmal jährlich in Rechnung gestellt wird. Das Entgelt erhöht sich jährlich auch in Abhängigkeit von der Anzahl an durchzuführenden Veranstaltungen. Für zusätzliche Aufgaben über den vereinbarten Zeitaufwand hinaus wird im Anlassfall separat ein zusätzliches Honorar vereinbart, wobei HB grundsätzlich über eine freie Zeiteinteilung verfügt. Zum Aufgabengebiet von HB gehören u.a. die Organisation des mnkp, die „„#ä“ oder „xrs“. Im Rahmen seiner Tätigkeiten arbeitet HB mit weiteren Dienstnehmern des Antragstellers im Verbund, von welchen das operative Tagesgeschäft besorgt wird. HB ließ sich bezüglich seiner Tätigkeiten bisher nicht von anderen Personen vertreten. HB verfügt über keinen eigenen Arbeitsplatz in den Räumlichkeiten des Antragstellers.

Er arbeitet von zuhause aus und verwendet hierzu seinen eigenen Laptop bzw. sein eigenes Fahrzeug. Vom Antragsteller erhält er ein Diensthandy. HB ist neben seiner Beschäftigung beim Antragsteller auch für den Verein „nbu8“ als Obmann tätig und erhält für diese Tätigkeit Reisekosten erstattet. Ebenso ist dieser Geschäftsführer in der moj GmbH, im Vorstand der Regionsvermarktung von .pü, sowie Obmann der Kaufmannschaft in P.“

Unter Hinweis auf § 47 Abs 2 EStG führte das Finanzamt aus:

„HB ist für den Beschwerdeführer als Geschäftsführer tätig. Vom Vorliegen eines im Vertrag im Vorhinein konkretisierten und individualisierten Werkes im Sinn einer in sich geschlossenen Einheit kann bei dieser Tätigkeit nicht gesprochen werden. Vielmehr stellt HB dem Beschwerdeführer seine Arbeitskraft zur Verfügung, es liegt daher kein Zielschuldverhältnis - wie dies beim Werkvertrag der Fall ist - vor.

Bezüglich der Weisungsgebundenheit ist festzuhalten, dass HB angegeben hat, an keine Weisungen bezüglich seiner Tätigkeit gebunden zu sein. Es ist aber davon auszugehen, dass persönliche Weisungen und Kontrolle durch Ausübung einer „stillen Autorität“ erfolgen und dass tatsächliche Weisungen (nur) deshalb unterbleiben, weil HB von sich aus weiß, wie er sich im Betrieb zu bewegen und zu verhalten hat. Darüber hinaus wird insbesondere bei Geschäftsführern dem Kriterium der Weisungsgebundenheit keine entscheidende Bedeutung beigemessen, da ihrer Tätigkeit ein hohes Maß an Selbständigkeit innewohnt.

Im vorliegenden Fall steht fest, dass HB zwar von zu Hause aus tätig wird, jedoch dennoch eine Einbindung in die betriebliche Organisation gegeben ist. Dies zeigt sich zum einen daran, dass der Antragsteller über weitere Dienstnehmer verfügt, welche auch der Geschäftsleitung zuarbeiten und des Weiteren auch dessen Anwesenheit in den Büroräumlichkeiten des

Antragstellers erfordert. Zudem verfügte HB selbst über ein Diensthandy, welches vom Antragsteller zur Verfügung gestellt wird. Unzweifelhaft entfaltet HB seine Tätigkeit in einem vom Tourismusverband für dessen statutarische Zwecke organisierten und in den wesentlichen Grundzügen ordnungsmäßig genau umrissenen Rahmen. Die Arbeitserbringung hat sich letztlich doch im Kern an den Bedürfnissen des Antragstellers zu organisieren. In der Regel wird bei einem Geschäftsführer, der die Geschäftsführungsagenden über einen längeren Zeitraum wahrnimmt und damit Teil des rechtlichen und wirtschaftlichen Organismus des Arbeitgebers wird, ein Dienstverhältnis anzunehmen sein. Seine Tätigkeit wird nämlich auf Dauer (Dauerschuldverhältnis) und nicht bloß auf die Herbeiführung eines bestimmten Erfolges (Zielschuldverhältnis), etwa in Form eines durch die Geschäftsführung abzuwickelnden konkreten Projektes, angelegt sein.

Ungeachtet der außerhalb des Betriebsstandortes erbrachten Tätigkeiten liegt damit eine für eine Einbindung in die betriebliche Organisation des Dienstgebers und die Substitution von persönlichen Weisungen und Kontrollen durch „stille Autorität“ charakteristische Eingliederung von HB in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers vor. Die Kriterien Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sind daher gegeben und es liegt ein Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG vor.

Bezieht man weitere Abgrenzungskriterien, wie das Vorliegen eines Unternehmerrisikos oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen, in die Beurteilung mit ein, so wird das Vorliegen eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs. 2 EStG noch untermauert:

Als Entgelt für seine Tätigkeiten erhält HB einen im Vorhinein festgelegten Jahresbetrag, welcher von diesem zwölfmal jährlich in Rechnung gestellt wird. Das Entgelt erhöht sich jährlich auch in Abhängigkeit von der Anzahl an durchzuführenden Veranstaltungen. Für zusätzliche Aufgaben über den vereinbarten Zeitaufwand hinaus wird im Anlassfall separat ein zusätzliches Honorar vereinbart, womit jedoch in eindeutiger Weise festzustellen ist, dass kein leistungsabhängiges Entgelt bezahlt wurde und zudem auch keinerlei Gewährleistungs- und Haftungsansprüche bestehen. HB hat daher kein Unternehmerrisiko zu tragen. Laut Aussagen von HB ist ihm erlaubt, Dritte zu beschäftigen und sich vertreten zu lassen. Eine Vertretung ist bisher jedoch nicht vorgekommen. Die persönliche Arbeitspflicht fehlt unter anderem aber dann, wenn dem zur Leistung Verpflichteten ein „generelles Vertretungsrecht“ zukommt, wenn er also jederzeit nach Gutdünken beliebige Teile seiner Verpflichtung auf Dritte überbinden kann. Ist ein Vertretungsrecht ausdrücklich vereinbart worden, würde dies die persönliche Arbeitspflicht nur dann ausschließen, wenn diese Befugnis auch tatsächlich gelebt worden wäre. Aus oben angeführten Gründen liegt daher ein Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2 EStG zwischen dem Antragsteller und HB vor.“

Unter Hinweis auf § 41 FLAG 1967 und § 4 Abs 4 ASVG führt das Finanzamt weiters aus:

„Wie oben ausgeführt, werden von HB Dienstleistungen auf unbestimmte Zeit gegen Entgelt persönlich für den Antragsteller erbracht. HB verwendet für diese Tätigkeit eigene Betriebsmittel (Laptop, Fahrzeug). Von einem Einsatz wesentlicher eigener Betriebsmittel im Sinne des negativen Tatbestandsmerkmals in § 4 Abs. 4 ASVG kann nicht die Rede sein, da die angeführten Betriebsmittel (Laptop, Fahrzeug) nicht von vornherein in erster Linie zur betrieblichen Verwendung bestimmt sind (vgl. VwGH 19.10.2015, 2013/08/0185).

Eine Feststellung, dass eine Pflichtversicherung als freier Dienstnehmer besteht, kann in der Praxis grundsätzlich nicht rückwirkend vorgenommen werden, wenn die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft im Vorfeld einen Feststellungsbescheid nach § 194a GSVG bezüglich der Pflichtversicherung als „Neuer Selbständiger“ erlassen hat. § 194a GSVG sieht ausdrücklich nur für den Fall eines entsprechenden Antrags und solange die Feststellung von Tatbestandselementen nicht möglich ist, die Feststellung von Tatbestandselementen nach § 2 Abs 1 Z. 4 GSVG vor. Ebenso nur auf Grund des genannten Antrags ist für den Fall, dass als Vorfrage das Bestehen einer Pflichtversicherung gemäß § 4 Abs. 4 ASVG zu beurteilen ist, ein besonderer, von der Grundregel des (gemäß § 194 GSVG iVm § 357 Abs. 1 ASVG anzuwendenden) § 38 AVG abweichender Verfahrensablauf vorgesehen. Dem Krankenversicherungsträger ist nur in dieser frühen Verfahrensphase unter Ausschluss einer Vorfragenbeurteilung durch die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft Gelegenheit zu geben, über das Vorliegen einer Pflichtversicherung nach § 4 Abs. 4 ASVG abzusprechen. Macht der Krankenversicherungsträger von dieser Befugnis nicht fristgerecht Gebrauch, so soll die Vorfragenbeurteilung durch die Sozialversicherungsanstalt für das laufende Versicherungsverhältnis endgültig maßgebend sein und die Versicherungspflicht gemäß § 2 Abs. 1 Z. 4 GSVG so lange bestehen, bis der Krankenversicherungsträger einen Bescheid erlässt, mit dem die Versicherungspflicht nach § 4 Abs 4 ASVG festgestellt wird (vgl. VwGH 25.04.2007, 2005/08/0082).

Da von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft kein Feststellungsbescheid nach § 194a GSVG erlassen wurde, ist eine rückwirkende Feststellung eines Dienstverhältnisses nach § 4 Abs. 4 ASVG möglich und es besteht Dienstgeberbeitragspflicht auch bei Vorliegen eines freien Dienstverhältnisses.“

Zum Vorbringen des Antragstellers, dass die Bemessungsgrundlage für die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2010 zu hoch ist, wird folgendes ausgeführt: „Im Bericht vom 19.8.2016 wird für den DB versehentlich der Zeitraum 1.5.2010 bis 31.12.2010 angegeben. Jedoch erfolgte die Prüfung über das gesamte Jahr 2010 (1.1.2010 bis 31.12.2010). Es handelt sich nur um einen Ausfertigungsfehler, der am Spruch und Inhalt des Bescheides keine Änderung herbeiführt. Der Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrags (DB) für das Jahr 2010 enthält die richtigen Jahresbeträge.“

Dagegen wurde form- und fristgerecht Beschwerde erhoben und wie folgt begründet:

„Seit 20gg ist HB als Geschäftsführer des Tourismusverbandes tätig, wobei er keine andere Funktion im Verein innehat. Über das Vertragsverhältnis gibt es einen mündlichen Vertrag, der folgenden Inhalt hat und auch so gelebt wird: Im Wesentlichen organisiert HB Veranstaltungen (Per ***2*** mit den dazugehörigen Einzelveranstaltungen, „#ä" oder „xrs"). Das Auftragsverhältnis wird nach Ablauf einer 1-jährigen Periode jeweils um ein Jahr verlängert und das Vertragsverhältnis kann jederzeit ohne Einhaltung einer Frist gekündigt werden.

Es ist vertraglich vereinbart, dass HB weisungsfrei tätig wird - es können daher keine Weisungen insbesondere bezüglich Arbeitszeit, Arbeitsort und arbeitsbezogenem Verhalten erteilt werden.

Im Folgenden die wesentlichen Punkte des Vertragsverhältnisses:

Arbeitszeit

HB kann sich seine Arbeitszeit völlig frei einteilen - dies im Hinblick auf die erforderliche Arbeitszeit, als auch auf Freizeit und/oder Urlaube. Daraus folgt ua auch, dass Urlaube nicht genehmigungspflichtig und Krankmeldungen nicht erforderlich sind. HB schuldet kein bestimmtes Ausmaß an Arbeitszeit - er kann arbeiten wann, wo, in welcher Reihenfolge und in welcher Form er will. Er braucht als Konsequenz auch keine Rechenschaft über Arbeitszeiten abzugeben.

Arbeitsort

Beim Tourismusverband steht HB kein eigenes Büro zur Verfügung, er übt seine Tätigkeit zu Hause aus. Eine zeitliche und/oder örtliche Bindung gibt es demnach nur im Zusammenhang mit Gesprächsterminen, die HB aber ohnehin selbst vereinbart und Repräsentationsaufgaben, deren Wahrnehmung wiederum in der alleinigen Entscheidungsmacht des HB liegt.

Arbeitsbezogenes Verhalten

Auch hinsichtlich der Art und Weise, wie die Tätigkeit ausgeübt wird, wurde vereinbart, dass es dazu keinerlei Vorgaben gibt bzw. keinerlei persönliche Weisungen erteilt werden dürfen.

Aus dieser vertraglich vereinbarten Weisungsfreiheit folgt, dass HB über seine Tätigkeit keine Rechenschaft ablegen muss und dass keine Kontrollen installiert sind, um die Tätigkeit von HB zu überwachen. HB legt lediglich einmal jährlich einen Tätigkeitsbericht vor, um damit seine Arbeitsergebnisse zu zeigen, um eine Grundlage für die weitere Beauftragung zu schaffen. HB kann auf die Mitarbeiter des Tourismusverbandes zurückgreifen, allerdings liegt die Personalhoheit beim Obmann des Tourismusverbandes.

Honorar

Das Honorar wird für ein Jahr im Voraus vereinbart und wird in zwölf Monatsbeträgen ausbezahlt und orientiert sich an den zu organisierenden Veranstaltungen und nicht unmittelbar an einem bestimmten Umfang an Arbeitszeit. Bei zusätzlichen Aufgaben wird ein zusätzliches Honorar vereinbart - je nach Tätigkeitsanforderungen unterlag das Honorar in den prüfungsgegenständlichen Jahren starken Schwankungen (je nach Anzahl der zu organisierenden Veranstaltungen).

Betriebsmittel

Als Betriebsmittel hat HB ein voll ausgestattetes Arbeitszimmer (Schreibtisch mit Sessel, Besprechungstisch mit Sesseln, Aktenschrank, Kaffeemaschine), sowie einen Laptop, ein zusätzliches Handy und einen PKW.

Weitere Tätigkeiten

HB übt auch noch andere Tätigkeiten aus wie bspw. beim Verein nbu8 als Obmann, Geschäftsführer der moj GmbH, Vorstand der Regionsvermarktung von .pü sowie Obmann der Kaufmannschaft in P.

b) Verwaltungsgeschehen.

Im Zuge einer GPLA für die Jahre 2010-2015 (Prüfungsauftrag vom 6.5.2015 für die Jahre 2010 bis 2013 bzw. vom 23.5.2016 für die Jahre 2014 und 2015) wurde das Vertragsverhältnis von HB untersucht. HB hat zu seiner Tätigkeit am 28.4.2016 eine niederschriftliche Aussage gemacht.

Die Behörde hat neben der niederschriftlichen Aussage und der Aussagen der Parteien keine weiteren Erhebungen zur Sachverhaltsfeststellung getätigt.

Bei der Schlussbesprechung am 26.7.2016 war auch ein Vertreter der SVA anwesend - die SVA beurteilt das Vertragsverhältnis als ein freies Dienstverhältnis gem. § 4 Abs. 4 ASVG, dessen rückwirkende Feststellung aber als nicht gerechtfertigt erscheint, weil die Vertragsparteien unter Berücksichtigung der zum Zeitpunkt der Bestellung des Versicherten zum Geschäftsführer bestehenden VwGH-Rechtsprechung und bis zum Ergehen der Entscheidung VwGH 2013/08/0185 vom 14.10.2015 zu Recht davon ausgehen konnten, dass das in Aussicht genommene und tatsächlich gelebte Auftragsverhältnis nicht der Pflichtversicherung nach dem ASVG unterliegt.

Das Vertragsverhältnis wird nunmehr von der Gebietskrankenkasse jedoch als ein echtes Dienstverhältnis gem. § 4 Abs. 2 ASVG beurteilt. Die Bescheide über die Feststellung der Versicherungspflicht gem. § 4 Abs. 1 und 2 ASVG sowie gem. § 1 Abs. 1 lit. a AIVG für den Zeitraum vom 1.5.2010 bis 31.12.2015 und die Vorschreibung der Sozialversicherungsbeiträge wurden mit 13.1.2017 erlassen und am 16.1.2017 zugestellt.

Rechtsausführungen:**1. Vorfrage der Lohnsteuerpflicht gem. § 47 EStG nicht geklärt**

In der Begründung der Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2010 bis 2015 wird auf den Bericht gem. § 150 BAO verwiesen. In dem Bericht wird festgehalten, dass eine Nachversicherung und Nachversteuerung erfolgte, da nach dem tatsächlich verwirklichten Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit (Geschäftsführer) ein Dienstverhältnis gem. § 4 Abs. 2 ASVG vorlag. Für die Frage des Dienstgeberbeitrages ist jedoch nicht ein Dienstverhältnis gem. § 4 Abs. 2 ASVG beitragsrelevant, sondern die Feststellung, dass ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes vorliegt. Diese Vorfrage wurde nicht geklärt bzw. im Bescheid nicht begründend erläutert, wodurch die Bescheide an Rechtswidrigkeit leiden.

2. Nichtvorliegen eines Dienstverhältnisses gem. § 47 Abs. 2 ASVG

Gem. § 41 FLAG bzw. gem. § 122 Abs. 7 WKG iVm § 41 FLAG sind Dienstgeber verpflichtet einen Dienstgeberbeitrag abzuführen:

§ 41

(1) Den Dienstgeberbeitrag haben alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

(2) Dienstnehmer sind 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.

Demnach ist zu prüfen, ob ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG bzw. ein freies Dienstverhältnis im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG vorliegt.

Nichtvorliegen eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs. 2 EStG:

Zur Prüfung, ob ein Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs. 2 EStG vorliegt, ist dieses nach den für § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a iVm § 47 Abs. 2 1. und 2. Satz EStG maßgebenden Kriterien zu beurteilen.

§ 47 (2) 1. und 2. Satz:

Ein Dienstverhältnis liegt 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.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018 für die Beurteilung, ob im Einzelfall ein Dienstverhältnis aus steuerlicher Sicht vorliegt oder nicht, auf die sich aus der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 1. und 2. Satz EStG ergebenden Merkmale abgestellt:

- Weisungsgebundenheit und
- Eingliederung in den geschäftlichen Organismus

Wenn dadurch noch nicht festgestellt werden kann, ob eine selbständig oder unselbständig ausgeübte Tätigkeit vorliegt, so sei nach Meinung des VwGH auf die weiteren von der Rechtsprechung erarbeiteten Abgrenzungskriterien Bedacht zu nehmen (insbesondere auf das Unternehmerwagnis).

Zur Definition eines Dienstverhältnisses auch die LStR 2002 RZ 930-933:

„Die Definition des Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist eine eigenständige des Steuerrechts und daher mit den korrespondierenden Begriffen des Arbeits- und Sozialrechtes nicht immer deckungsgleich. Auch wenn arbeits- oder dienstrechtliche Bestimmungen vorsehen, dass durch eine bestimmte Tätigkeit kein Dienstverhältnis begründet wird, ist das Rechtsverhältnis dennoch nach abgabenrechtlichen Gesichtspunkten darauf zu untersuchen, ob die für oder gegen die Nichtselbständigkeit sprechenden Merkmale überwiegen (VwGH 22.2.1996, 94/15/0123). Allerdings kann sich aus der Beurteilung einer Leistungsbeziehung in anderen Rechtsgebieten ein Anhaltspunkt für das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses ergeben (VwGH 22.1.1986, 84/13/0015). Umgekehrt gilt gemäß § 4 Abs. 2 ASVG als Dienstnehmer im Sinne der Sozialversicherung jedenfalls auch, wer gemäß § 47 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 EStG 1988 lohnsteuerpflichtig ist. Die Definition des Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 einerseits und der Begriff des Unternehmers in § 2 Abs. 1 UStG 1994 andererseits grenzen die Lohn- und die Umsatzbesteuerung voneinander ab. Der Begriff der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit knüpft ua. an das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, der Begriff des Unternehmers im Umsatzsteuerrecht an die selbständige Ausübung einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit an. Wesentliche Merkmale für die Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit sind das Unternehmerwagnis, eine Weisungsgebundenheit, die die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus beschränkt, und eine organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers (VwGH 9.7.1997, 95/13/0289; VwGH 24.6.1999, 96/15/0099).“

Mit Verweis auf § 25 Abs 1 EStG wurde ausgeführt:

„Es ist ständige Judikatur, dass hinsichtlich der Weisungsgebundenheit die persönliche Weisungsgebundenheit maßgeblich ist. Die sachliche Weisungsgebundenheit hat keine

Relevanz für die Beurteilung (zB VwGH 19.12.2012, 2010/08/0240, VwGH 19.10.2015, 2013/08/0185, VwGH 21.10.2015, 2012/13/0088, VwGH 21.4.2016, 2013/15/0202).“

Weisungsungebundenheit

Der VwGH versteht unter Weisungsbindung: In der am Beginn eines Vertragsverhältnisses vorgenommenen Festlegung des Aufgabenumfanges als solcher liegt keine Weisungsunterworfenheit. Weisungsunterworfenheit bedeutet vielmehr, dass der Arbeitgeber durch individuell- konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen kann; VwGH 22.10.2002, 2001/14/0219, VwGH 7.6.2005, 2003/14/0039, VwGH 28.6.2006, 2002/13/0175.

Für die Beurteilung des vorliegenden Vertragsverhältnisses trifft die Judikatur hinsichtlich von nicht wesentlich beteiligten Gesellschaftern bzw. Fremdgeschäftsführern von Kapitalgesellschaften Aussagen über die Kriterien für die Beurteilung, ob eine Weisungsbindung vorliegt, die auch im vorliegenden Fall Bedeutung haben:

Im Erkenntnis vom 19.12.2012, 2010/08/0240 (Schlussfolgerung wurde mit Erkenntnis vom 19.10.2015, 2013/08/0185 bestätigt) hat der VwGH die Geschäftsführertätigkeit des mit 10 % beteiligten Gesellschafters im Wesentlichen mit folgender Argumentation als freien Dienstvertrag beurteilt:

Nach dem eingangs wiedergegebenen Punkt IV. dieses Vertrages besteht keine „arbeitsbezogene Weisungsbefugnis" der Gesellschaft und erbringt der Geschäftsführer seine Leistungen „eigenverantwortlich und frei von persönlicher Abhängigkeit"; weiters ist er nicht an bestimmte Dienstzeiten gebunden sowie berechtigt, sich den Ablauf seiner Arbeit selbst einzuteilen und jederzeit zu ändern. ... Die belangte Behörde hat auch nicht festgestellt, dass entgegen den Bestimmungen des Anstellungsvertrages persönliche Weisungen erteilt worden seien.

Auch die Senate für Steuern (13 und 15) haben sich inzwischen dieser Rechtsprechung vollinhaltlich angeschlossen. Der VwGH tätigte in seinem Erkenntnis vom 21.10.2015, 2012/13/0088 folgende Aussagen: Demnach hat die steuerrechtliche Beurteilung „allein auf Grund des das Anstellungsverhältnis regelnden Anstellungsvertrages zu erfolgen.

Zudem kann nach Aussage des VwGH bei einem vertraglichen Verzicht auf eine Weisungsbindung keine „stille Autorität" unterstellt werden: Mit der „stillen Autorität" eines Weisungsberechtigten, der keine Weisungen erteilt, ist ein vertraglicher Verzicht auf das Weisungsrecht nicht vergleichbar.

Im Erkenntnis vom 21.4.2016, 2013/15/0202 wiederholt der VwGH die Aussagen des Erkenntnisses vom 21.10.2015. Die belangte Behörde argumentiert zudem damit, dass die Weisungsfreistellung jederzeit entzogen werden kann - dazu führt der VwGH aus, dass dies

eine Weisungsgebundenheit nicht zu begründen vermag. Zunächst ist nicht zu erkennen, dass diese schuldrechtliche Vereinbarung ein einseitiges Recht auf Vertragsänderung einräumen würde und zudem geht auch die belangte Behörde nicht davon aus, dass diese persönliche Weisungsfreiheit in den Streitjahren entzogen worden wäre. Der VwGH resümiert, dass die „stille Autorität“ nicht mit einem Verzicht auf das Weisungsrecht vergleichbar ist.

Der VwGH hat, wie soeben ausgeführt, wiederholt festgestellt, dass für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses hinsichtlich der Weisungsbindung das schuldrechtliche Vertragsverhältnis maßgeblich ist.

Ein persönliches Weisungsrecht ist im gegenständlichen Vertragsverhältnis nicht gegeben. Der Geschäftsführer ist an keine fixe Arbeitszeit gebunden, kann seine Aufträge erfüllen, wo immer er will, wann immer er will, in welcher Reihenfolge und in welcher Form auch immer - zudem hängt die Honorierung auch nicht von einem bestimmten Umfang an Arbeitszeit ab. Die Tätigkeit wird von zu Hause aus erbracht - beim Tourismusverband steht HB nicht einmal ein eigenes Büro zur Verfügung. Eine zeitliche und/oder örtliche Bindung gibt es nur im Zusammenhang mit selbst vereinbarten Gesprächsterminen und Repräsentationsaufgaben, deren Wahrnehmung in der alleinigen Entscheidungsmacht des HB liegt - die Bindung ergibt sich aus der Natur der Sache und ist somit kein Ausfluss einer persönlichen Weisung. Die jährlich zu verfassenden Tätigkeitsberichte sind Grundlage für die weitere Zusammenarbeit – diese dienen daher nicht der Kontrolle des persönlichen Verhaltens, sondern zeigen die erzielten Ergebnisse und bilden die Grundlage für weitere Aufträge. Wie der VwGH festgestellt hat (VwGH 21.4.2016, 2013/15/0202), schafft der Verzicht auf ein Weisungsrecht keine Grundlage für eine „stille Autorität“.

Die Behörde hat keinerlei Sachverhaltsfeststellungen getroffen, die gegen die Selbständigkeit des HB sprechen. Außer der Niederschrift über die Befragung des HB am 28.4.2016 wurde nichts erhoben und liegen auch keine Beweismittel vor, die eine andere rechtliche Beurteilung des mündlich abgeschlossenen Vertragsverhältnisses erlauben würden. Die Aussagen des HB vom 28.4.2016 bestätigen klar das Vorliegen steuerrechtlicher Selbständigkeit. Tatsächlich versucht die Behörde gar nicht mit irgendwelchen erhobenen Beweisen die Aussagen des HB zu entkräften - so verwechselt die belangte Behörde Mutmaßungen mit Feststellungen und die Behörde nimmt einen Sachverhalt an, der auf einem gewünschten Ergebnis basiert. Die Zuordnung zu einem echten Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 2 EStG ergibt sich für die belangte Behörde in erster Linie aus einer „stillen Autorität“, die es nach Meinung der belangten Behörde offensichtlich nicht zu beweisen gilt, weil man diese aus einer Einbindung in die betriebliche Organisation ableitet. Es wurden keinerlei Feststellungen getroffen, die belegen, dass die vertragliche Vereinbarung der Weisungsfreiheit nicht gewirkt hat - diese Vereinbarung wirkt jedoch, auch wenn es keinen schriftlichen Vertrag gibt.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass ein persönliches Weisungsrecht nicht vorliegt. Eine Dienstnehmerstellung gem. § 47 EStG ist daher nicht gegeben.

Keine Bindung an Ordnungsvorschriften

Das Vertragsverhältnis ist von absoluter persönlicher Weisungsfreiheit geprägt, da HB

- seine Arbeitszeit völlig frei einteilen (in Hinblick auf die erforderliche Arbeitszeit, als auch auf Freizeit und/oder Urlaube) kann und
- er kein bestimmtes Ausmaß an Arbeitszeit schuldet - er kann arbeiten wann und in welcher Reihenfolge er will – und
- er arbeiten kann, wo er will (er arbeitet von zu Hause - beim Beschwerdeführer hat er kein eigenes Büro) und
- er kann arbeiten, in welcher Form er will - es gibt keine Ordnungsvorschriften hinsichtlich arbeitsbezogenem Verhaltens.

Zu diesen wesentlichen Vertragsbestandteilen wurde HB in seiner Einvernahme am 28.4.2016 befragt und er hat folgendes zu Protokoll gegeben:

Arbeitszeit: „Ich habe keine Vorgaben für die Arbeitszeit. Ich kann mir meine Arbeitszeit frei einteilen.“

Arbeitsort: „... keinen eigenen Arbeitsplatz in den Räumlichkeiten des TVB. Ich arbeite von zuhause aus von Salzburg, ***1***.“

Arbeitsbezogenes Verhalten: „Niemand kann mir Weisungen bzgl. meiner Tätigkeit geben. Wenn z.B. der ***2*** in meine Aufgaben fällt, mache ich das, mir gibt hier keiner in keinster Weise Weisungen.“

Die belangte Behörde hat im Abweisungsbescheid bis auf die knappen Aussagen - „wobei der Dienstnehmer grundsätzlich über eine freie Zeiteinteilung verfügt“ und „Er arbeitet von zuhause aus“ - keinen Sachverhalt hinsichtlich der wesentlichen Vertragsbestandteile in Bezug auf die Bindung an Ordnungsvorschriften festgestellt bzw. geht diese gar nicht auf die Vertragsbestandteile ein. Es wird nur sehr allgemein argumentiert, dass sich die Arbeitserbringung im Kern an den Bedürfnissen des Dienstgebers orientiert. Diese Argumentation kann nicht nachvollzogen werden, da der Rahmen der Tätigkeit ausschließlich durch HB selbst bestimmt wurde und er sich der Dienstnehmer des Tourismusverbandes bedient hat, wenn er Bedarf gehabt hat und er nicht umgekehrt von diesen „in die Pflicht genommen“ wurde - hier ergibt sich die Beurteilung wohl aus dem Wunschdenken der belangten Behörde, dass hier ein echtes Dienstverhältnis gem. § 47 EStG vorliege. Die Tätigkeit

konnte von HB in seinem eigenen Ermessen ausgeübt werden und seine Bestimmungsfreiheit wurde dabei in keiner Weise eingeschränkt.

Aufgrund des Fehlens einer Bindung an Ordnungsvorschriften ist ein Merkmal, das für eine selbständige Tätigkeit spricht, erfüllt.

Wenn die Feststellung, ob eine selbständig oder unselbständig ausgeübte Tätigkeit vorliegt, noch nicht möglich ist, so ist auf weitere Abgrenzungskriterien Bedacht zu nehmen (insbesondere auf das Unternehmerwagnis):

Unternehmerwagnis

Das Honorar von HB hängt nicht von einem Bemühen bzw. von einem bestimmten Ausmaß an geleisteten Stunden ab, sondern von der Anzahl der durchgeführten Veranstaltungen. Das Honorar wird am Jahresanfang für das kommende Jahr auf Grundlage der zu organisierenden Veranstaltungen festgelegt. In welchem Umfang und wie das sein Zeitbudget in Anspruch nimmt und wo er seine Tätigkeit ausübt, obliegt allein seiner Entscheidung und Effizienz. Der effiziente Ressourceneinsatz ist eine Seite des Wirtschaftlichkeitsprinzips eines jeden Unternehmers. Aufgrund seines Engagements hat er die Chance seine Tätigkeit bzw. sein Honorar zu erhöhen. Sein Erfolg hängt jedoch auch vom politischen Willen und von den finanziellen Möglichkeiten ab. Im Ergebnis gibt es hier Chancen und Risiken, die jene eines echten Dienstverhältnisses gem. § 47 EStG bei weitem übersteigen. Die belangte Behörde erblickt in dem Umstand, dass für zusätzliche Aufgaben, die die vereinbarten Projekte überschreiten, ein zusätzliches Honorar vereinbart wird, fehlendes Unternehmerrisiko. Dieser Umstand zeigt doch vielmehr, dass HB durch Ideen, Engagement und durch Projektentwicklung seinen Umsatz steigern kann.

Auch die fehlende Kündigungsfrist und die jährliche Neubestellung sprechen klar für ein unternehmerisches Wagnis und daher für eine unternehmerische Tätigkeit.

Schlussfolgerung:

Das Vertragsverhältnis zwischen dem Tourismusverband und HB führt mangels einer Bindung an Ordnungsvorschriften, mangels schuldrechtlicher Weisungsgebundenheit und der Ausübung mit unternehmerischen Risiko zu keinem echten Dienstverhältnis gem. § 47 EStG.

V. Keine rückwirkende Feststellung eines freien Dienstverhältnisses gem. § 4 Abs. 4 ASVG

Für die Vorschreibung von Dienstgeberbeiträgen ist zudem zu prüfen, ob ein Dienstverhältnis gem. § 4 Abs. 4 ASVG vorliegt. Hier ist vorab jedoch die Sonderbestimmung in § 10 Abs. 1a ASVG zu beachten. Eine Pflichtversicherung gem. § 4 Abs. 4 ASVG beginnt gem. § 10 Abs. 1a ASVG im Fall der Erlassung eines Bescheides gem. § 410 Abs. 1 Z 8 ASVG demnach erst mit dem Tag der Erlassung dieses Bescheides. Auch eine tatsächlich bestehende Pflichtversicherung

gem. § 2 Abs. 1 Z 4 GSVG und die darauf basierenden Vorschriften und die Zahlungen der Beiträge steht einer rückwirkenden Pflichtversicherung gem. § 4 Abs. 4 ASVG entgegen. Eine Einschränkung der Rückwirkungsregelung auf Fälle in denen ein Bescheid gem. § 410 Abs. 8 iVm § 10 Abs. 1a ASVG iZm einem Verfahren gem. § 194a GSVG erlassen wurde, lässt sich weder aus dem Gesetz noch aus den Materialien ableiten. Wie Julcher in Moser/Müller/Pfeil feststellt, geht es laut den Gesetzesmaterialien (ErläutRV 1234 BlgNR 20. GP 28) darum, dass die Problematik der sozialversicherungsrechtlichen Abgrenzung" zwischen den nach § 2 Abs. 1 Z 4 GSVG pflichtversicherten „neuen Selbständigen" und den nach § 4 Abs. 4 pflichtversicherten freien DN „entschärft" wird; diesem Ziel dient in erster Linie das besondere Feststellungsverfahren nach § 194a GSVG, ergänzend aber auch der Ausschluss der Rückabwicklung in den Fällen, in denen die Pflichtversicherung gem. § 4 Abs. 4 ASVG (dennoch) erst nachträglich festgestellt wird, und zwar unabhängig davon, ob der Versicherte zuvor einen Antrag nach § 194a GSVG gestellt hat oder nicht (wobei Letzteres gerade in echten Grenzfällen vorkommen kann, in denen beim Versicherten (und seinem Auftraggeber) zunächst gar keine Zweifel an seiner Pflichtversicherung nach dem GSVG auftreten).; Julcher in Moser/Müller/Pfeil (Hrsg.), Der SV-Kommentar, § 10 ASVG, RZ 18.

Schlussfolgerung:

Da eine rückwirkende Feststellung der Versicherungspflicht gem. § 4 Abs. 4 ASVG nicht möglich ist, weil bereits eine Versicherungspflicht gem. § 2 Abs. 1 Z 4 GSVG vorgelegen hat, besteht für den maßgeblichen Zeitraum keine DB-Pflicht mangels des Vorliegens eines freien Dienstverhältnisses gem. § 4 Abs. 4 ASVG.“

Mit Erkenntnis vom 14.1.2020 wurde im Verfahren bzgl. der Sozialversicherungspflicht die Beschwerde als unbegründet abgewiesen (BVwG 14.1.2020, L503 2153154-1/6E).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

„ HB ist seit dem Frühjahr 20gg für den Antragsteller als Geschäftsführer tätig. Er ist jedoch weder Mitglied in dessen Vorstand noch im Ausschuss. Von Letzterem wurde dieser als Geschäftsführer auf unbefristete Zeit bestellt, welche jährlich auch von diesem bestätigt wird. Dieser kann die Tätigkeit von HB jederzeit beenden. Ein schriftlicher Vertrag über die Tätigkeit besteht nicht. Als Entgelt für seine Tätigkeiten erhält HB einen im Vorhinein festgelegten Jahresbetrag, welcher von diesem zwölfmal jährlich in Rechnung gestellt wird. Das Entgelt erhöht sich jährlich auch in Abhängigkeit von der Anzahl an durchzuführenden Veranstaltungen. Für zusätzliche Aufgaben über den vereinbarten Zeitaufwand hinaus wird im Anlassfall separat ein zusätzliches Honorar vereinbart, wobei HB grundsätzlich über eine freie Zeiteinteilung verfügt. Zum Aufgabengebiet von HB gehören u.a. die Organisation des mnpk,

die „#ä“ oder „xrs“. Im Rahmen seiner Tätigkeiten arbeitet HB mit weiteren Dienstnehmern des Antragstellers im Verbund, von welchen das operative Tagesgeschäft besorgt wird. HB ließ sich bezüglich seiner Tätigkeiten bisher nicht von anderen Personen vertreten. HB verfügt über keinen eigenen Arbeitsplatz in den Räumlichkeiten des Antragstellers.

Er arbeitet von zuhause aus und verwendet hierzu seinen eigenen Laptop bzw. sein eigenes Fahrzeug. Vom Antragsteller erhält er ein Diensthandy. HB ist neben seiner Beschäftigung beim Antragsteller auch für den Verein „nbu8“ als Obmann tätig und erhält für diese Tätigkeit Reisekosten erstattet. Ebenso ist dieser Geschäftsführer in der moj GmbH, im Vorstand der Regionsvermarktung von .pü, sowie Obmann der Kaufmannschaft in P.“; vgl BVE vom 10.4.2017.

2. Beweiswürdigung

Die Beweiserhebung seitens des Bundesfinanzgerichtes erfolgte durch Einsichtnahme in die vom Zollamt elektronisch vorgelegten Verwaltungsakte und unter Berücksichtigung des Verfahrens vor dem BVwG. Daraus ergibt sich der oben wiedergegebene Sachverhalt und der geschilderte Verfahrensgang.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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. Diese Legaldefinition ist eine eigenständige des Steuerrechts, weder dem bürgerlichen Recht, dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Die Tatsache, dass das Einkommensteuergesetz eine eigenständige Definition des Dienstverhältnisses enthält, kann dazu führen, dass derselbe Sachverhalt im Steuerrecht anders zu beurteilen ist als im bürgerlichen Recht, Sozialversicherungsrecht, Ausländerbeschäftigungsrecht oder Ärzterecht. Etwaige unterschiedliche Ergebnisse erkannte der Verfassungsgerichtshof jedoch nicht als unsachlich (VfGH 8.6.1985, B 488/80).

Diese Legaldefinition enthält demnach zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Hinzu kommt einerseits das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, andererseits das Vorliegen einer Weisungsgebundenheit, d.h. die Verpflichtung einer natürlichen Person - als Dienstnehmer bei ihrer Tätigkeit den Weisungen eines anderen - des Dienstgebers - zu folgen. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen. Nicht alle Bestimmungsmerkmale müssen gemeinsam vorliegen bzw. können sie in unterschiedlich starker Ausprägung bestehen (VwGH 31.3.2005, 2000/15/0127). Entscheidend bei der Beurteilung, ob eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit vorliegt, ist das Gesamtbild der Tätigkeit. (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184, VwGH 20.12.2000, 99/13/0223 VwGH 21.11.2013, 2012/15/0025; VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230; UFS 30.5.2007, RV/0913-W/06).

Das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht fordert einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit. 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 (z.B. VwGH 20.12.2000, 99/13/0223). Hiervon muss die sachliche und technische Weisungsbefugnis unterschieden werden, die etwa im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübt wird und sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Leistung bezieht. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich u.a. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (VwGH 15.9.1999, 97/13/0164; VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200; VwGH 29.7.2010, 2007/15/0223; VwGH 20.1.2016, 2012/13/0095; VwGH 29.6.2016, 2013/15/0281). Die Bereitstellung entsprechend ausgestatteter Arbeitsplätze und das Vorliegen eines Dienstplanes sprechen für das Bestehen einer organisatorischen Eingliederung der Mitarbeiter in den Betrieb der Abgabepflichtigen (vgl. VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200; VwGH 20.1.2016, 2012/13/0095). Für die Beurteilung der Frage, ob ein Dienstverhältnis besteht, ist insbesondere das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit und die Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden von Bedeutung, ebenso wie Vorgaben von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel und die unmittelbare Einbindung in betriebliche Abläufe; (Blasina, Dienstnehmer – Freier Dienstnehmer - Selbständiger. Begriffe und Abgrenzungen im Sozialversicherungs- und Steuerrecht, 31). Es kommt nicht auf die von den Vertragsparteien gewählte Bezeichnung (Dienstvertrag, freier Dienstvertrag, Werkvertrag, etc.) an. Es genügt, wenn die ausgeübte Tätigkeit in ihrer äußeren Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entspricht (VwGH 23.3.1983, 82/13/0063).

„Der Begriff des Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs 2 ist ein eigenständiger Begriff des Steuerrechts; er deckt sich weder mit dem Arbeitsrecht noch mit dem Sozialversicherungsrecht (VwGH 19.10.1967, 0742/67, 1968, 23; 27.10.1987, 87/14/0145, 1988, 182; 29.9.2010, 2008/13/0160; LStR 2002 Rz 926), auch wenn er im Wesentlichen mit dem Arbeitsrecht und dem Sozialversicherungsrecht übereinstimmt (vgl BFH, BStBl 1962 III 310). Daher besteht keine formelle Anknüpfung etwa an die Sozialversicherungspflicht eines Arbeitnehmers nach dem ASVG, doch können die Sozialversicherungspflicht, die Anmeldung zur Sozialversicherung und die Einbehaltung von Krankenkassenbeiträgen Indizien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sein (vgl VwGH 11.8.1993, 92/13/0022; 3.2.1961, 1616/60, 1961, 82)“; hinsichtlich der Weisungsgebundenheit und der organisatorischen Eingliederung als maßgebliche steuerrechtliche Kriterien besteht hingegen eine Deckungsgleichheit mit den arbeitsrechtlichen und sozialversicherungsrechtlichen Kriterien; so schon *Kirchmayr/Denk* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG ^{21a} § 47 EStG Rz 14 und 20 (Stand 1.2.2021, rdb.at).

Entscheidend bleibt jedenfalls bei der Beurteilung, ob eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit vorliegt, ist das Gesamtbild der Tätigkeit (VwGH 26.11.1997, 93/13/0309; 18.12.2013, 2009/13/0230), wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (VwGH 1.12.1992, 88/14/0115).

Der VwGH hat, wie der Bf. zurecht betont, zB in E 10.11.2004, 2003/13/0018 für die Beurteilung, ob im Einzelfall ein Dienstverhältnis aus steuerlicher Sicht vorliegt oder nicht, auf die sich aus der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 1. und 2. Satz EStG ergebenden Merkmale abgestellt; ds Weisungsgebundenheit und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus.

Wenn dadurch noch nicht festgestellt werden kann, ob eine selbständig oder unselbständig ausgeübte Tätigkeit vorliegt, so sei nach Meinung des VwGH auf die weiteren von der Rechtsprechung erarbeiteten Abgrenzungskriterien Bedacht zu nehmen (insbesondere auf das Unternehmerwagnis).

Im Kern betont der Bf, dass keine Weisungsgebundenheit bejaht werden könne, weil dies abbedungen worden sei: „Es ist vertraglich vereinbart, dass HB weisungsfrei tätig wird - es können daher keine Weisungen insbesondere bezüglich Arbeitszeit, Arbeitsort und arbeitsbezogenem Verhalten erteilt werden.“

Wie auch vom Bf. nicht bestritten wurde, existiert kein schriftlicher Vertrag, auf den sich der Bf. erfolgreich berufen könnte; sohin fehlt jeglicher schriftliche Nachweis über eine Weisungsfreiheit. Überdies wäre selbst die Erbringung eines solchen Nachweise über eine Weisungsfreiheit contra legem:

„Im Hinblick auf den Geschäftsführer eines Tourismusverbandes trifft § 23 des Salzburger Tourismusgesetzes 2003 - S.TG 2003 (LGBI Nr 43/2003) in der während des gesamten

verfahrensgegenständlichen Zeitraums unveränderten Fassung folgende Regelungen
[Hervorhebungen durch das BFG]:

Geschäftsführer

§ 23

(1) Der Geschäftsführer leitet die Verwaltung des Tourismusverbandes und ist mit Ausnahme der im § 19 Abs 2 angeführten Rechtsgeschäfte für den Tourismusverband vertretungsbefugt. Er ist an die Weisungen des Vorsitzenden und an die Beschlüsse des Vorstandes, des Ausschusses und der Vollversammlung gebunden.

[...]

(3) Als Leiter der Geschäftsstelle des Tourismusverbandes (Verkehrsbüro) und seiner sonstigen Einrichtungen ist der Geschäftsführer Vorgesetzter aller Bediensteten des Tourismusverbandes.

(4) In fachlicher Hinsicht hat der Geschäftsführer Konzepte für die Aufgabenbesorgung des Tourismusverbandes zu entwickeln, dem Ausschuss vorzulegen und nach Beschlussfassung darüber für ihre Verwirklichung Sorge zu tragen.

(5) Der Geschäftsführer ist berechtigt, an allen Sitzungen der Organe des Verbandes mit beratender Stimme teilzunehmen und Anträge an diese Organe mit Ausnahme der Vollversammlung zu stellen. Der Geschäftsführer hat die organisatorischen Vorbereitungen für die Sitzungen der Organe des Verbandes zu treffen und für die Protokollführung vorzusorgen.

Entscheidungserheblich ist sohin, dass der Geschäftsführer ex lege weisungsgebunden und in persönlicher Abhängigkeit seine Tätigkeit ausgeübt hat. Er war ex lege „Vorgesetzter“ aller Bediensteten des Tourismusverbandes; er hatte für die Verwirklichung der vom Ausschluss beschlossene Konzepte Sorge zu tragen und überdies musste er darüber hinaus die organisatorischen Vorbereitungen für die Sitzungen der Organe des Verbandes und Protokollführung zu garantieren. Selbst durch Vertrag kann eine Weisungsfreiheit nicht erreicht werden. Aus den oa ergibt sich überdies zwingend eine organisatorische Eingliederung; s auch zit E des BVwG; Seite 12 ff: Dass diese Eingliederung und die Weisungsgebundenheit auch real war, war selbst dem Vorstand des Tourismusverbandes bewusst, der im E-Mailverkehr mit dem Geschäftsführer im Kern von einem Dienstverhältnis ausging (E-Mailverkehr Jänner 2018); HB selbst ging von der Pflicht aus, die Leistung persönlich erbringen zu müssen; Einvernahme vom 26.4.2018. Aus diesen Gründen hat auch das BVwG eine Pflichtversicherung iSd Dienstnehmereigenschaft gem § 4 Abs 2 ASVG bejaht. Eine Würdigung, die auch das BFG trifft.

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Dienstnehmer sind nach § 41 Abs. 2 FLAG u.a. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG stehen und freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

Wie das Finanzamt in diesem Zusammenhang zu Recht ausgeführt hat, würde es nichts ändern, wenn anstatt von einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG ein freies Dienstverhältnis iSd § 4 Abs. 4 ASVG bejaht hätte werden können, weil diesfalls ebenso DB geschuldet würde.

Da von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft kein Feststellungsbescheid nach § 194a GSVG erlassen wurde, wäre eine rückwirkende Feststellung eines Dienstverhältnisses nach § 4 Abs. 4 ASVG möglich und es besteht Dienstgeberbeitragspflicht auch bei Vorliegen eines freien Dienstverhältnisses. Überdies hat auch der OGH ausgeführt, dass die richtige sozialversicherungsrechtliche Zuordnung ex tunc durchgesetzt werden soll; OGH 17.02.2005, 8 Ob A 20/04f.

Daraus erschließt sich, dass der Beschwerde der Erfolg zu versagen ist.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Wie der Begründung zu entnehmen ist, gibt es eine umfangreiche Rechtsprechung; für die Zulassung zur Revision besteht kein Raum.

Salzburg, am 14. November 2023