

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Dr. Anna Radschek, die Richterinnen Mag. Julia Carola Cermak-Kapl MA, sowie die fachkundigen Laienrichter Manfred Fiala und KomzLR. Ing. Hans Eisenkölbl in der Beschwerdesache *****Bf*****, *****Bf-Adr*****, vertreten durch WD Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Wagramer Straße 4 Tür 5, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 14. Dezember 2018 gegen den Bescheid des damaligen Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 3. Oktober 2018 betreffend Dienstgeberbeitrag 01.2015-12.2015 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01.2015 – 12.2015, Steuernummer *****BF-StNr*****, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 3. April 2024 in Anwesenheit des Schriftführers Arian Selimaj 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

1.1 Betriebsprüfung und Erstbescheid

Bei der Beschwerdeführerin wurde im Jahr 2018 eine GPLA Prüfung für den Zeitraum 1.10.2012 – 31.12.2015 vorgenommen. Bei dieser wurde unter anderem festgestellt, dass an *****A***** und *****B***** Honorare für die Konzepterstellung und die Betreuung des Lokal *****Lokal***** bezahlt wurden und laut dem festgestellten Sachverhalt bezüglich der durchgeführten Tätigkeiten freie Dienstverhältnisse gemäß § 4 Abs 4 ASVG vorlägen. Mit Bescheid vom 3. Oktober 2018 setzte die Abgabenbehörde einen Dienstgeberbeitrag iHv EUR 1.153,88 und einen Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag iHv EUR 102,57 jeweils für den Zeitraum 01-12.2015 fest.

1.2 Beschwerde

Die Beschwerdeführerin brachte am 30. Oktober 2018 nach erfolgter Fristverlängerung fristgerecht Beschwerde ein. Diese richte sich gegen die Rechtswidrigkeit in Folge der Verletzung von Verfahrensvorschriften und / oder gegen die Rechtswidrigkeit des Inhaltes der angefochtenen Bescheide. Bekämpft würden die Ausführungen und Einschätzungen der Abgabenbehörde betreffend ***A*** und ***B*** im Jahr 2015, nicht die übrigen Feststellungen.

Durch den Betriebsprüfungsbericht werde letztendlich die Vermutung geäußert, dass für ***A*** und ***B*** ein freies Dienstverhältnis und eine Versicherungspflicht nach § 4 Abs 4 ASVG vorliege.

Das Steuerrecht kenne keine besondere Definition des freien Dienstnehmers. Nach der Rechtsprechung liege ein freier Dienstvertrag vor, wenn sich jemand gegen Entgelt verpflichte, einem Auftraggeber für bestimmt oder unbestimmte Zeit seine Arbeitskraft zur Verfügung zu stellen, ohne sich in eine persönliche Abhängigkeit zu begeben.

Im Gegensatz zu einem freien Dienstvertrag werde bei einem Werkvertrag dem Auftraggeber die Erfüllung eines Werkes geschuldet. Es liege kein „Dauerschuldverhältnis“, sondern ein „Zielschuldverhältnis“ vor. Sowohl ein freier Dienstnehmer, als auch eine Person, die aufgrund eines Werkvertrages tätig werde, seien steuerlich Selbstständige.

Wenn man die vorhandenen Honorarnoten von ***B*** und ***A*** einer Analyse unterziehe – auf Honorarnoten sei beispielsweise ausdrücklich „Werkvertrag“ vermerkt worden – werde man zu dem Schluss kommen müssen, dass auch nach einer klassischen Unterscheidung zwischen freiem Dienstvertrag und Werkvertrag, in Teilbereichen ein Werkvertrag vorliegen werde. Schlicht und einfach deshalb, da Teile, der in den vorgelegten Honorarnoten und im Betriebsprüfungsbericht beschriebenen Tätigkeiten, wie Erstellung von Marketingkonzepten, Durchführung von Werbekampagnen, Erstellung von Restaurantkonzepten, Durchführung von Presseaussendungen, Abhaltung von Presseterminen der Rechtsmeinung der steuerlichen Vertretung nach Zielschuldverhältnisse darstellten und somit der Einordnung in die Kategorie Werkverträge zugänglich seien.

Jedoch führe die Trennung zwischen Werkvertrag und freiem Dienstvertrag noch zu keiner wirklichen Klärung des Sachverhalts. Um zu einer letztgültigen Klärung des Sachverhalts und damit auch zu einer steuerrechtlichen und sozialversicherungsrechtlichen Einschätzung und Einordnung des Sachverhalts zu kommen, bedürfe es einer Analyse des wahren wirtschaftlichen Gehalts.

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen sei gemäß § 21 BAO nach ständiger Rechtsprechung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und

nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Insofern bedürfe es zur Klärung des Sachverhalts sich genauer mit der Tätigkeit von ***B*** und ***A*** zu befassen. Laut Rechtsmeinung der steuerlichen Vertretung läge in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt in einer Vermietung an ***B*** und ***A*** und damit weder in einem freien Dienstvertrag noch in einem Werkvertrag.

B sei ein bekannter Koch, der durch die ***Kochshow*** einen hohen Bekanntheitsgrad erreicht habe. Auch betreibe er immer wieder Pop-ups, wie aus den beiliegenden Artikeln ersichtlich sei. Wenn man nun die Presse im Zeitraum der Eröffnung des ***Lokal*** ab Mai 2015 durchsehe, so müsse man zu der zwingenden Schlussfolgerung kommen, dass es sich bei diesem um das Lokal von ***B*** handle.

Aus all den beigelegten Artikeln gehe hervor, dass ***B*** und ***A*** das Lokal ***Lokal*** als eigenes Lokal betrachtet hätten und sohin unternehmerisch tätig geworden seien. Es liege weder ein Werkvertrag noch eine freie Dienstnehmerschaft für die beiden vor. Der wahre wirtschaftliche Gehalt liege in einer Vermietung des Lokals an die beiden durch die Beschwerdeführerin. Der Vollständigkeit halber werde noch angeführt, dass das Lokal nie im Eigentum der Beschwerdeführerin gestanden sei, sondern lediglich die Räumlichkeit angemietet worden sei.

Beantragt werde, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben und/ oder durch Bescheide zu ersetzen, die den ausgeführten Beschwerdegründen Rechnung tragen würden. Weiters werde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie Entscheidung durch den gesamten Senat gestellt.

1.3 Beschwerdeverentscheidung

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung vom 29. Juli 2019, zugestellt am 31. Juli 2019, als unbegründet ab. Begründend wurde ausgeführt, dass der beschwerdeführenden Gesellschaft insoweit zuzustimmen sei, als für die Beurteilung steuerlicher Sachverhalte nicht die äußere Erscheinungsform, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt maßgeblich sei.

Im Rahmen der Beschwerde seien seitens der Beschwerdeführerin keine Nachweise zum behaupteten Mietverhältnis vorgelegt worden. Insbesondere seien keinerlei Mietverträge vorgelegt worden, noch sei anderweitig präzisiert worden, welches Objekt ab welchem Zeitpunkt bis zu welchem Zeitpunkt zu welchen Konditionen und zu welchem Zweck vermietet worden sei. Der Beschwerde seien lediglich Screenshot-Ausdrucke von Webseiten beigelegt worden, welche über das Lokal ***Lokal*** berichtet hätten, in welchem ***B*** und ***A*** gekocht haben sollen.

Aus keinem der Artikel hätten sich jedoch die oben erwähnten Eckpunkte eines Mietvertrages ableiten lassen, noch ließen sich durch diese Presseartikel die erwähnten Eckpunkte eines Mietvertrages entkräften. Zudem erscheine es dem Finanzamt unklar, inwiefern Zeitungsartikel – mit dem Inhalt einer Restaurantkritik – überhaupt in der Lage sein sollten, die geforderten Nachweise im Sinne der oben genannten Kriterien zu erbringen. Restaurantkritiker würden regelmäßig wenig Interesse an den hinter einem Gastronomiebetrieb liegenden konkreten rechtlichen Ausgestaltungen haben, geschweige denn diese mit ihren Kritiken belegen können.

Zusammenfassend sei zu sagen, dass der Ansicht der Beschwerdeführerin, es handle sich ihrer Rechtsansicht nach um eine eigene unternehmerische Betätigung von ***B*** und ***A*** im Sinne einer Vermietung an diese, aus Mangel an Nachweisen nicht zugestimmt werden könne. Aus diesem Grunde sei die Beschwerde abzuweisen gewesen.

1.4 Vorlageantrag und Vorlagebericht des Finanzamtes

Mit Datum vom 29. August 2019 brachte die Beschwerdeführerin durch ihre steuerliche Vertretung einen Antrag auf Vorlage der Bescheidbeschwerde an das Bundesfinanzgericht ein. Darin wurde ausgeführt, dass betreffend die Beschwerdegründe auf die Ausführungen in den Beschwerden verwiesen werde.

Weiters wurden die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs 1 lit 1 BAO und auf Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs 2 lit 1 BAO wiederholt.

Am 31. Oktober 2019 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorlegt, wobei das Finanzamt beantragte die Beschwerde als unbegründet abzuweisen und dazu ausführte, dass zunächst der behauptete Mietvertrag weder während der Prüfung, noch während des Rechtsmittelverfahrens beim Finanzamt vorgelegt oder in einer gleichwertigen Form nachgewiesen worden sei. Das Lokal, in welcher die beschwerdegegenständliche Tätigkeit – welche im Zuge der Prüfung den Lohnabgaben unterworfen worden sei – ausgeübt worden sei – stehe im Alleineigentum der Beschwerdeführerin.

Während bei einem echten Mietverhältnis üblicherweise der Mieter dem Vermieter regelmäßig den Mietzins für die Nutzung des Mietobjekts bezahle, seien im konkreten Sachverhalt durch ***B*** und ***A*** als vermeintliche Mieter der Beschwerdeführerin Honorarnoten für ihre Tätigkeit im Lokal gelegt worden. Dieser Punkt alleine mache schon die Beurteilung als Mietverhältnis unmöglich. Mietkosten seien zu keinem Zeitpunkt ausgewiesen worden.

Da in weiterer Folge von der Beschwerdeführerin neben dem Mietverhältnis eine eigenständige unternehmerische Tätigkeit behauptet werde, müssten demgemäß die betrieblichen Aufwendungen von diesen Personen getragen werden. Aufwendungen für das

Lokal ***Lokal*** seien jedoch in der Bilanz der Beschwerdeführerin zu finden, wobei diese Betriebsaufwendungen an ***B*** und ***A*** als vermeintliche Mieter und Unternehmer nicht weiterverrechnet worden seien. Weiters seien von ***B*** und ***A*** auch keine Leistungen am freien Markt angeboten und keine Vertretungen bestellt worden.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 29. Jänner 2024 wurde der gegenständliche Beschwerdeakt mit Wirkung zum 1. Februar 2024 der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung zugeteilt.

1.5 Mündliche Verhandlung

In der antragsgemäß durchgeführten mündlichen Verhandlung am 3. April 2024 brachte der Vertreter der Beschwerdeführerin vor, dass es sich seines Erachtens um einen Grenzfall handle. Das Lokal sei angemietet worden, um an die beiden Köche weitervermietet zu werden. Tatsächlich habe es aber keine Mietzahlungen gegeben. Die beiden Köche hätten an die Beschwerdeführerin Honorarnoten gelegt, welche auch bezahlt worden seien. Sämtliche Verträge seien nur mündlich geschlossen worden. Die Köche hätten auf diese Weise auch sehr viel Werbung für sich gemacht. Die Einnahmen aus dem Lokal habe die Beschwerdeführerin erhalten.

Die Vertreterin des Finanzamtes führte aus, dass das Finanzamt davon ausgehe, dass es sich um freie Dienstverhältnisse gehandelt habe, für alles andere gäbe es keine Anhaltspunkte.

Beantragt wurde von der Beschwerdeführerin die Stattgabe und vom Finanzamt die Abweisung der Beschwerde.

Nach Schluss des Beweisverfahrens und Beratung durch den Senat verkündete die Senatsvorsitzende das Erkenntnis, dass die Beschwerde abgewiesen werde und die Revision nicht zulässig sei. Begründend wurde ausgeführt, dass keine Anhaltspunkte für ein Mietverhältnis vorlägen. Der Umstand, dass die Einnahmen ausschließlich der Beschwerdeführerin zuständen und diese dem Köchepaar lediglich ein monatliches Honorar überwiesen habe, sowie die von der belangten Behörde angeführten Argumente sprächen für ein freies Dienstverhältnis.

Da es sich im gegenständlichen Fall ausschließlich um Tatsachenfeststellungen handle, sei die Revision für unzulässig zu erklären gewesen.

2 Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine GmbH, welche im Gastgewerbe tätig ist. Sie betrieb im beschwerdegegenständlichen Zeitraum unter anderem ein Geschäftslokal in ***W***. Dieses Lokal wurde von der Beschwerdeführerin angemietet.

Im Zeitraum Juni bis Dezember 2015 waren ***B*** und im Zeitraum August bis Dezember 2015 ***A*** als freie Dienstnehmer in dem Lokal tätig. Eine schriftliche Vereinbarung über Art und Ausmaß der Tätigkeit besteht nicht. Es liegt auch kein Mietvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und den beiden vor.

A legte in den Monaten August und September je eine Honorarnote über EUR 2.500,- und in den Monaten November und Dezember über je EUR 2.000,-, jeweils ohne Umsatzsteuer. Gesamt ergeben sich EUR 9.000,- als Bemessungsgrundlage. Die Honorarnoten erfolgten für „Konzepterstellung und Betreuung des ***Lokal***“.

B legte im Monat Juni eine Honorarnote über EUR 2.000,-, und in den Monaten Juli bis September sowie November und Dezember über EUR 3.000, jeweils inkl. Umsatzsteuer. Gesamt ergeben sich EUR 14.166,67 als Bemessungsgrundlage. Auf den Honorarnoten war ebenso vermerkt „für die Konzepterstellung und die Betreuung des ***Lokal***“.

Im Oktober 2015 wurden keine Honorarnoten gelegt. Das Lokal war zu diesem Zeitpunkt geschlossen.

Von ***A*** und ***B*** wurden weder (Miet)zahlungen an die Beschwerdeführerin geleistet, noch wurden von dieser die Aufwendungen für den Betrieb des Lokals an die beiden weiterverrechnet. Die Einnahmen aus dem Betrieb des Lokals kamen ebenfalls in voller Höhe der Beschwerdeführerin zu.

Die Tätigkeiten von ***A*** haben alle Marketingmaßnahmen (Logo, Werbeauftritte, Folder, Visitenkarten, Flyer, Website) umfasst. Sie führte die Kommunikation mit Gästen und Lieferanten und hat auch selbst mehrmals im Monat im Lokal gekocht.

B war mit der Erstellung des Konzepts sowie mit der Pressearbeit beauftragt. Seine Aufgaben erfassten die Erstellung der Speisen und den Ablauf der Events. Er erstellte Speisepläne, machte Showkochen und erledigte Einkäufe für das ***Lokal***. Die Einrichtung des ***Lokal*** wurde verwendet und Lebensmittel aus der Kassa des Lokals bezahlt. Töpfe und andere Kochutensilien wurden von ihm selbst zur Verfügung gestellt.

Das im ***Lokal*** arbeitende Personal wurde von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt bzw war bei ihr angestellt.

Neben dem ***Lokal*** verfügten ***A*** und ***B*** im beschwerdegegen-ständlichen Zeitraum auch über ein eigenes Büro in der ***Straße***, welches sie für die – nicht direkt mit der Küche verbundenen Tätigkeiten wie Marketing, Logistik etc – nutzten.

Sie haben die vereinbarten Tätigkeiten weisungsfrei und ohne vollständige Eingliederung in den Organismus der Beschwerdeführerin ausgeübt. Die Bestellung einer Vertretung oder selbstständige Einstellung von Personal war nicht möglich. Insbesondere trugen die beiden auch weder ein einnahmen- noch ausgabenseitiges Unternehmerrisiko.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes sowie die Vorbringen der Parteien in den Schriftsätzen und in der mündlichen Verhandlung.

Die Feststellungen betreffend die einzelnen Kriterien für das Vorliegen eines freien Dienstverhältnisses ergeben sich vor allem auch aus den Aussagen von ***A*** und ***B*** gegenüber der WGKK am 19. Mai 2016.

Wenn die Beschwerdeführerin anführt, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein Mietvertrag vorliege, so kann ihr nicht gefolgt werden, da keinerlei Hinweise auf ein solches Vorliegen und vor allem auch keine – wie auch immer gearteten – Zahlungen von ***A*** und ***B*** an die Beschwerdeführerin getätigt wurden.

Da eine schriftliche Vereinbarung über die Art und das Ausmaß der Tätigkeit nicht vorliegt, war aufgrund der Aussagen in der Vernehmung sowie den Feststellungen der GPLA-Prüfung in freier Beweiswürdigung zu entscheiden.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 201 Abs 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe (DB, DZ) erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

§ 303 BAO sieht vor, dass ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden kann, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Ein Dienstverhältnis liegt gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 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.

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

§ 41 Abs 2 FLAG 1967 definiert Dienstnehmer als 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 1967 ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die in § 41 Abs. 1 FLAG 1967 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

Gemäß § 41 Abs 5 FLAG 1967 beträgt der Beitrag 4,5 v.H. der Beitragsgrundlage.

Die Regelungen des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ), welcher von der in § 41 FLAG 1967 festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, finden sich in § 122 Abs 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Gemäß § 21 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgeblich.

3.1.1 Vorliegen eines Dienstverhältnisses

Für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien maßgeblich, die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber einerseits und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers andererseits.

Selbständigkeit liegt dagegen vor, wenn der Betrieb auf eigene Rechnung und Gefahr und unter eigener Verantwortung betrieben wird und der Steuerpflichtige das Unternehmerwagnis trägt.

In Fällen, in denen die beiden im Gesetz genannten Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbstständig und einer nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH auf weitere Abgrenzungskriterien abzustellen, etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos und die Befugnis sich vertreten zu lassen (VwGH 29.4.10, 2008/15/0103, 25.4.19, Ra 2018/13/0083; siehe auch Kirchmayr/Denk in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a} § 47 Rz 56 mwV; Jakom/Ebner, EStG¹⁶ § 47 Rz 5 mwV).

Für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist bezeichnend, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen (VwGH 29.7.10, 2007/15/0223 mwN).

Das Gesamtbild der Tätigkeit ist dahingehend zu beurteilen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen (VwGH 20.2.08, 2008/15/0072 mwN). Ob bzw in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen genannten Kriterien vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage (VwGH 18.1.21, Ra 2018/13/0092; VwGH 18.5.22, Ra 2021/15/0058).

Aus steuerlicher Sicht ist nicht maßgebend, ob auch ein Dienstverhältnis im zivilrechtlichen Sinn vorliegt; weiters kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag oder Werkvertrag an. Relevant sind lediglich die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen und das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit (VwGH 19.9.07, 2007/13/0071). Eine – wenn auch widerlegbare - Vermutung der Richtigkeit des vertraglich Vereinbarten besteht ebensowenig (VwGH 19.8.20, Ra 2020/13/0052), wie eine Bindung an eine vorliegende Gewerbeberechtigung oder eine Meldung der Beschäftigten bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft, da weder auf das äußere Erscheinungsbild noch auf eine Beurteilung in anderen Rechtsgebieten

abzustellen ist (vgl. VwGH 2.2.10, 2009/15/0191; VwGH 18.6.21, Ra 2019/13/0094; VwGH 17.11.21, Ra 2021/13/0138).

3.1.1.1 Weisungsgebundenheit

Die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers (VwGH 20.1.16, 2012/13/0059; 29.7.10, 2007/15/0223).

Ein persönliches Weisungsrecht beschränkt die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus (VwGH 20.01.2016, 2012/13/0059). Es ist dabei stets die persönliche Weisungsgebundenheit (im Unterschied zur sachlichen Weisungsgebundenheit, die sich iRv Werkverträgen auf das zu erbringende Werk bzw den Arbeitserfolg bezieht) zu verstehen (vgl. Jakom/Lenneis EStG¹⁶, § 47 Rz 6 mwV).

Der Arbeitnehmer muss verpflichtet sein, den Weisungen des Arbeitgebers zu folgen, was bedeutet, dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen kann (*Kirchmayr/Denk in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a} § 47 Rz 33*).

Im beschwerdegegenständlichen Fall liegt keine schriftliche Vereinbarung über die Tätigkeit von ***A*** und ***B*** für die Beschwerdeführerin vor, anhand derer die einzelnen Kriterien geprüft werden können.

Aus den Inhalten des Verwaltungsaktes sowie auch den Parteivorbringen und der Einvernahme Von ***A*** und ***B*** durch die Wiener Gebietskrankenkasse am 19. Mai 2016 ergeben sich keine Anhaltspunkte, dass ***B*** und ***A*** gegenüber der Beschwerdeführerin weisungsgebunden gewesen wären. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die beiden großteils weisungsfrei betreffend die vereinbarten Tätigkeiten (Marketing, Küche, Events etc) agierten und keinesfalls ihr Tätigwerden durch individuell konkrete Anordnungen der Beschwerdeführerin beeinflusst wurde.

3.1.1.2 Organisatorische Eingliederung

Das Kriterium der organisatorischen Eingliederung wird nach der ständigen Rechtsprechung durch jede nach außen als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird (VwGH 23.9.10, 2010/15/0121).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich ua 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 20.01.2016, 2012/13/0059).

A und ***B*** waren hinsichtlich ihrer Tätigkeit nicht an feste Vorgaben betreffend Arbeitszeit und –ort gebunden. Während der Öffnungszeiten arbeitete auch Personal der Beschwerdeführerin im ***Lokal***, sodass keine dauernde Anwesenheit nötig war. Lediglich bei Events und „Showkochen“ mussten die beiden vor Ort sein.

A zeichnete sich auch für die Marketingmaßnahmen und die Erstellung der damit notwendigen Materialien (Logo, Flyer, Website etc) sowie die Logistik des Lokals verantwortlich und übte diese Tätigkeit größtenteils im eigenen Büro in der ***Straße*** aus und verwendete dafür ihre eigenen Betriebsmittel. Betreffend des Lokal ***Lokal*** war sie für die Kommunikation mit den Gästen und Lieferanten sowie die Einhaltung der Qualitätsstandards zuständig. Mehrmals im Monat kochte sie auch selbst im Lokal, wobei sie die Einrichtung des Lokals verwendete.

B brachte die Marke ***B*** und den Namen des Lokals ein. Seine Tätigkeit umfasste neben der Erstellung der Speisen auch den Ablauf der Events und die Vermittlung einer „Erlebnisgastronomie“. Die Tätigkeiten wurden ebenso im Wesentlichen im Büro in der ***Straße*** ausgeübt. Er verwendete dabei teilweise eigene Betriebsmittel und führte auch seine Kochtätigkeit mit eigenen Tellern, Töpfen, Besteck etc aus.

Nach eigenen Angaben nutzte ***B*** auch die Einrichtung des Lokals worunter wohl die Möblierung, der Herd, Kühlschrank und ähnliches zu verstehen ist. Ergänzend ist auch anzuführen, dass die Infrastruktur und das Personal der Beschwerdeführerin genutzt wurde.

Dennoch ist eine persönliche Abhängigkeit von ***A*** und ***B*** oder deren Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin für das Gericht nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht erkennbar.

3.1.1.3 Unternehmerrisiko

Ein Unternehmerrisiko liegt dann vor, wenn der Steuerpflichtige die Höhe seiner Einnahmen etwa durch besonderen Arbeitseinsatz, besondere Tüchtigkeit oder Geschicklichkeit beeinflussen kann, Aufträge auch ablehnen kann und die ihm entstehenden Ausgaben nicht durch den Auftraggeber ersetzt werden. Von Bedeutung ist auch die (uneingeschränkte) Haftung für die erbrachten Leistungen (VwGH 21.11.13, 2012/15/0025).

Kein Unternehmerrisiko liegt vor, wenn eine Abrechnung nach Arbeitsstunden und nicht nach erbrachter Leistung erfolgt im Sinne einer erfolgsunabhängigen (Grund)Entlohnung (VwGH 28.9.04, 2000/14/0094 mwN); einer vorgegebenen Arbeitszeit, der Anspruch auf Zulagen, Entgeltfortzahlung bei entschuldigter Abwesenheit (zB Krankheit, Urlaub); Anspruch auf

Entgelt auch bei unverschuldeter Unmöglichkeit der Leistung; Zurverfügungstellung von Arbeitsmitteln (zB Berufskleidung, EDV-Ausstattung); Ersatz von Spesen (zB Fahrtkosten, Tages- und Nächtigungsgelder). Weiters auch wenn keine laufenden finanziellen Aufwendungen getragen werden, auch wenn eine leistungsbezogene Entlohnung vorliegt (VwGH 1.9.15, Ra 2015/15/0014).

Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten (vgl. VwGH 20.01.2016, 2012/13/0095 und die dort zitierte Literatur und Judikatur).

Gegen das Vorliegen eines Unternehmerrisikos bei ***A*** und ***B*** spricht in erster Linie, dass diese keine Ausgaben die mit dem Betrieb des Lokals in Zusammenhang standen, tragen mussten, da sich diese Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung der Beschwerdeführerin (mit dem Zusatz „***Gasse***“ bei der Kontenbezeichnung) wiederfinden, eine Weiterverrechnung erfolgte nicht. Selbst die Bezahlung der für die Speisen verwendeten Lebensmittel erfolgte aus der Kasse des Lokals. Auch der Kassastand des Lokals wurde bei der Beschwerdeführerin gebucht und in der Folge in deren Bilanz ausgewiesen.

Dies widerspricht klar der Argumentation, dass eine eigene unternehmerische Tätigkeit und Führung des Lokals durch ***A*** und ***B*** vorliegt.

Gleiches gilt für die Erlöskonten, welche ebenfalls in der GmbH gebucht wurden und in deren Jahresergebnis eingeflossen sind. Auch nach den Angaben der Beschwerdeführerin selbst kamen die gesamten Einnahmen lediglich der Beschwerdeführerin selbst zu.

Entgegen der Argumentation des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin gegenüber der Wiener Gebietskrankenkasse anlässlich der Einvernahme am 19. Mai 2016, dass das Honorar monatlich neu verhandelt werde, entsprechende Honorarnoten nur bei Vorliegen von Gewinnen gelegt worden seien und von diesen die Ausgaben abzuziehen seien, bzw sogar nicht in allen Monaten Honorarnoten gelegt worden seien, weil keine Gewinne erwirtschaftet worden seien, wurden von ***A*** und ***B*** Honorarnoten in allen betroffenen Monaten in etwa gleicher Höhe gestellt.

Das einzige Monat in dem keine Honorarnote von den beiden gelegt wurde, war das Monat Oktober. In diesem war – wie aus den im Verwaltungsakt aufliegenden Zeitungsartikeln ersichtlich – das Lokal geschlossen, da ***A*** und ***B*** in ***Land*** tätig waren. Insofern war es den beiden freigestellt, auch andere Aufträge anzunehmen wie etwa jenen in ***Land***. Eine Entgeltsfortzahlung erfolgte in diesem Fall nicht, was gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (und für das Vorliegen eines freien Dienstverhältnisses) spricht.

Zur Haftungsfrage als Kennzeichen des (ausgabenseitigen) Unternehmerwagnisses ist Folgendes auszuführen:

Nach der Aussage des handelsrechtlichen Geschäftsführers der Beschwerdeführerin gegenüber der Prüferin am 19. Mai 2016 bestehe im Innenverhältnis die gelebte Vereinbarung, dass sämtliche Kosten des Lokals (einschließlich Miete und Strom) von Frau ***A*** und Herrn ***B*** getragen würden. Im Außenverhältnis hafte die GmbH, im Innenverhältnis hafteten die Auftragnehmer. Solch eine Haftung nach außen durch die Beschwerdeführerin und nicht durch ***A*** und ***B*** selbst spricht klar gegen eine selbständige Tätigkeit; zumal auch die Vereinbarung der Haftung im Innenverhältnis aufgrund nicht vorhandener schriftlicher Vereinbarungen nicht nachgewiesen wurde. Ein Unternehmerrisiko ist im Regelfall mit der Haftung verbunden.

Es ist daher für das Gericht weder ein einnahmen- noch ausgabenseitiges Unternehmerrisiko erkennbar.

3.1.1.4 Befugnis, sich vertreten zu lassen

Nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet, weshalb es einem Arbeitnehmer grundsätzlich verwehrt ist, sich vertreten zu lassen (*Kirchmayr/Denk* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a} § 47, Rz 70 mVa VwGH 27.06.1989, 88/14/0112).

A und ***B*** gaben in der Vernehmung am 19. Mai 2016 an, dass sie keine Vertretung bestellen, sondern sich nur gegenseitig vertreten konnten, wodurch eine persönliche Weisungsgebundenheit an die Beschwerdeführerin zu sehen ist. Ebenso arbeiteten bei Bedarf Mitarbeiter der Beschwerdeführerin im „***Lokal***“. ***A*** und ***B*** konnten selbst kein Personal einstellen.

Auch wenn die nicht bestehende Befugnis, sich vertreten zu lassen, für ein Dienstverhältnis spricht, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht - vor allem aufgrund der persönlichen Weisungsfreiheit – nicht vom Vorliegen eines Dienstverhältnisses auszugehen.

3.1.2 Werkvertrag

Mit einem Werkvertrag wird die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges vereinbart, nicht aber eine auf Dauer angelegte und damit zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen, wie es bei einem Dienstvertrag oder bei einem freien Dienstvertrag erfolgt, dessen Leistungsinhalt die Arbeit selbst ist (*Kirchmayr/Denk* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a} § 47, Rz 79 mVa VwGH 24.9.2003, 2000/13/0182; 28.10.2009, 2008/15/0190).

A und ***B*** haben im vorliegenden Fall kein bestimmtes Werk ausgeführt oder mussten einen bestimmten Arbeitserfolg bringen, sondern stellten ihre Arbeitskraft der Beschwerdeführerin zur Verfügung.

Da von den beiden bis in den Juni 2016 monatliche Honorarnoten für die Betreuung des ***Lokal*** gelegt wurden, handelt es sich des Weiteren auch nicht um ein Ziel, sondern um ein Dauerschuldverhältnis, ungeachtet der auf den Honorarnoten gedruckten Wortfolge „Unterschrift WerkvertragsnehmerIn“.

Es liegt somit kein Werkvertrag vor.

3.1.3 Freier Dienstvertrag

Da im beschwerdegegenständlichen Fall weder vom Vorliegen eines Dienstverhältnisses, noch vom Vorliegen eines Werkvertrages auszugehen ist, ist in weiterer Folge zu prüfen, ob die Tätigkeit im Rahmen eines freien Dienstverhältnisses ausgeführt wurde.

Den Dienstnehmern im Sinne des EStG werden gemäß § 4 Abs 4 ASVG Personen gleichgestellt, die sich auf Grund freier Dienstverträge auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zur Erbringung von Dienstleistungen verpflichten, wenn sie diese Dienstleistungen im Wesentlichen persönlich erbringen und über keine wesentlichen eigenen Betriebsmittel verfügen (vgl VwGH 26.1.17, Ro 2016/15/0022). Der freie Dienstvertrag unterscheidet sich vom (echten) Dienstvertrag durch die persönliche Unabhängigkeit des Dienstnehmers vom Dienstgeber (VwGH 20.01.2016, 2012/13/0059 mWN).

Gegenstand des freien Dienstvertrages sind Dienstleistungen. Sie werden im Gegensatz zum Dienstvertrag nicht in persönlicher Abhängigkeit geleistet. Geschuldet wird vom freien Dienstnehmer dabei kein konkretes Werk oder Ziel, sondern eine Dienstleistung durch das Zurverfügungstellen der Arbeitskraft. Er schuldet im Gegensatz zum Werkvertrag keinen Erfolg, sondern sein „Bemühen“ im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses.

Im Gegensatz zum Dienstnehmer ist der freie Dienstnehmer nicht in das betriebliche Ordnungs- und Weisungsgefüge eingebunden. Der freie Dienstnehmer ist bei Erfüllung seiner Dienstleistungen in der Regel auch an keinen bestimmten Arbeitsort gebunden.

Ausschlaggebend für das Vorliegen eines freien Dienstverhältnisses ist neben der persönlichen Unabhängigkeit, dass der freie Dienstnehmer über keine wesentlichen Betriebsmittel verfügt. Wesentliche Betriebsmittel stellen nach der Judikatur solche dar, die nach der Betriebsart und dem Betriebsgegenstand die wesentliche Grundlage für die Erbringung wirtschaftlich werthafter Leistungen bilden und jemanden in die Lage versetzen, den Betrieb unter Einsatz weiterer, nicht die wesentliche Grundlage des Betriebes bildenden Betriebsmittel zu führen (VwGH 30.9.1997, 95/08/0348).

Das bedeutet einerseits, dass ohne Verwendung dieses Betriebsmittels die Dienstleistung nicht erbracht werden kann, andererseits muss dieses Betriebsmittel so gestaltet sein, dass es über Mittel des allgemeinen täglichen Gebrauchs hinausgeht (z. B. unternehmerische Struktur, eigenes Personal, finanziell aufwändige Spezialsoftware oder Spezialmaschinen).

Wie bereits ausgeführt, verfügten ***A*** und ***B*** nicht über den allgemeinen Gebrauch hinausgehende Betriebsmittel, auch wenn eigenes Geschirr bzw auch die Kamera von ***A*** oder ihr Computer genutzt wurden. Insbesondere wurde auch die Einrichtung, Infrastruktur und das Personal der Beschwerdeführerin genutzt.

Nicht zuletzt ist für die Unterscheidung wesentlich, ob ein Unternehmerrisiko für den Dienstnehmer vorhanden ist oder nicht. Wie oben dargelegt besteht ein solches nicht.

Im gegenständlichen Fall bestand keine schriftliche Vereinbarung über die Art der von ***A*** und ***B*** ausgeübten Tätigkeit. Diese wurde jedenfalls persönlich von den beiden erbracht. Für eine – wie von der Beschwerdeführerin vorgebrachte – mündlich getroffene Mietvereinbarung liegen keine Anhaltspunkte vor, insbesondere wurden auch keine (Miet-)Zahlungen von ***A*** und ***B*** an die Beschwerdeführerin geleistet, sondern lediglich Zahlungen von der Beschwerdeführerin an die beiden in Höhe der gestellten Honorarnoten. Insofern ist der Beschwerdeführerin zwar insoweit zuzustimmen, als nicht die äußere Erscheinungsform eines Sachverhaltes für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen maßgeblich ist, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt – und überdies auch die Beurteilung des Vorliegens eines Dienstverhältnisses nach dieser Maßgabe zu erfolgen hat –, jedoch weder nach dem Gesamtbild noch nach den tatsächlichen Verhältnissen ein Mietvertrag angenommen werden kann.

Auch die von der Beschwerdeführerin vorgelegten Presseartikel erweisen sich nicht als geeignet, eine eigene unternehmerische Tätigkeit von ***A*** und ***B*** zu untermauern.

Wie dargestellt, haben ***A*** und ***B*** ihre Tätigkeit für die Beschwerdeführerin persönlich unabhängig ausgeführt – sie waren weder weisungsgebunden noch in die Organisation der Beschwerdeführerin eingegliedert, haben ihre Leistung aber im Wesentlichen persönlich erbracht und kein Unternehmerrisiko getragen.

A und ***B*** sind daher nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs 4 ASVG anzusehen und damit den Dienstnehmern iSd § 47 Abs 2 EStG gleichgestellt. Daher sind auch ihre Bezüge in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ einzubeziehen.

Daraus ergibt sich, dass sich die von der Beschwerdeführerin für das Jahr 2015 vorgenommen Selbstberechnungen als nicht richtig erweisen. Die relevanten Tatsachen haben sich erst im Zuge der GPLA Prüfung herausgestellt und waren der Abgabenbehörde zuvor nicht bekannt.

Die Abgabenbehörde war daher gemäß § 210 Abs 2 Z 3 BAO berechtigt, eine erstmalige Festsetzung von DB und DZ für die genannten Jahre vorzunehmen.

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.

Die im beschwerdegegenständlichen Fall zu beurteilende Rechtsfrage, unter welchen Voraussetzungen ein freies Dienstverhältnis vorliegt, wurde im Sinne der herrschenden Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entschieden. Im Übrigen handelt sich bei der Beurteilung, ob bzw in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen genannten Kriterien vorliegen, um eine Sachverhaltsfrage (VwGH 18.1.21, Ra 2018/13/0092, 18.5.22, Ra 2021/15/0058).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. April 2024