

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 Mag. Sabine Puntigam in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr*** vertreten durch Attesta Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Hockegasse 22, 1180 Wien, über die Beschwerde vom 8. April 2024 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe vom 8. März 2024 betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für die Jahre 2018 bis 2021, Steuernummer ***Bf-StNr***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 13. Juni 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin Nadine Preißl zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird im eingeschränkten Umfang gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Der Dienstgeberbeitrag wird in der jeweils folgenden Höhe festgesetzt:

Jahr	Bemessungsgrundlage	Dienstgeberbeitrag
2018	6.431.239,15	250.818,33
2019	7.767.348,22	302.926,58
2020	8.686.706,89	338.781,57
2021	10.257.180,55	400.030,04

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig im gegenständlichen Verfahren ist, ob es sich bei den in den Jahren 2018 bis 2021 für die Beschwerdeführerin tätigen, im Betriebsprüfungsbericht genau bezeichneten Botenfahrern, um freie Dienstnehmer oder um selbstständig Tätige handelt.

1. Betriebsprüfung und Erstbescheide

Bei der Beschwerdeführerin wurde im Rahmen einer die Jahre 2018 bis 2021 umfassenden Prüfung lohnabhängiger Abgaben und Beiträge (Sozialversicherung, Lohnsteuer und Kommunalsteuer) ua die Feststellung getroffen, dass es sich bei den für die Beschwerdeführerin tätigen Botenfahrern um freie Dienstnehmer handle und diese nicht im Rahmen eines Werkvertrages tätig seien. In Folge dieser Feststellung wurden am 8. März 2024 die nunmehr angefochtenen Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2018 mit einer Nachforderung iHv EUR 11.828,49, iHv EUR 8.869,18 für das Jahr 2019, EUR 7.708,62 für das Jahr 2020 und EUR 4.482,15 für das Jahr 2021 erlassen.

2. Beschwerde

Am 8. April 2024 brachte die Beschwerdeführerin fristgerecht Beschwerde gegen die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2018 bis 2021 ein und brachte begründend im Wesentlichen vor, dass die Einstufung seitens der die Lohnabgabenprüfung durchführenden ÖGK nicht geteilt werde und daher bei der ÖGK ein Antrag auf Bescheid-erlassung gestellt worden sei, woraufhin diese nun die Versicherungspflicht nach ASVG oder GSVG der betreffenden Botenfahrer prüfe.

Da mit der Versicherungspflicht der Boten nach GSVG auch die Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen für die Entgelte weg falle, werde daher im Wege der Beschwerde um entsprechende Reduktion der insgesamt vorgeschriebenen Dienstgeberbeiträge ersucht.

3. Beschwerdeverentscheidung

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 7. August 2024 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und dazu im Wesentlichen ausgeführt, dass es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Abgrenzung des Werkvertrags von Dienstverträgen im Sinn des § 4 Abs 1 Z 1 iVm Abs 2 ASVG bzw § 4 Abs 4 ASVG entscheidend darauf ankomme, ob sich jemand auf gewisse Zeit zur Dienstleistung für einen anderen (den Dienstgeber) verpflichte (diesfalls liege ein Dienstvertrag vor) oder ob er die Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernehme (in diesem Fall liege ein Werkvertrag vor).

Der Werkvertrag begründe in der Regel ein Zielschuldverhältnis. Die Verpflichtung bestehe darin, die genau umrissene Leistung - in der Regel bis zu einem bestimmten Termin - zu erbringen. Mit der Erbringung der Leistung ende das Vertragsverhältnis. Das Interesse des Bestellers und die Vertragsverpflichtung des Werkunternehmers seien lediglich auf das Endprodukt als solches gerichtet (vgl. VwGH 25.6.2018, Ra 2017/08/0079, mwN).

Ein „Endprodukt“ im genannten Sinn sei bei der Tätigkeit der Botenfahrer für die Beschwerdeführerin aber nicht ersichtlich, zumal kein Maßstab dafür vorhanden gewesen sei, nach welchem die für den Werkvertrag typischen Gewährleistungsansprüche bei Nichtherstellung oder mangelhafter Herstellung des Werkes beurteilt werden sollten (vgl. auch zu diesem Aspekt das soeben zitierte Erkenntnis VwGH 25.6.2018, Ra 2017/08/0079). Aus diesen Gründen sei hier nicht von einem Werkvertrag auszugehen.

In der Folge sei zu prüfen, ob die Botenfahrer im Rahmen eines Dienstverhältnisses tätig gewesen seien. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH seien der Legaldefinition des § 47 Abs 2 EStG 1988 zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprächen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers (vgl. zB VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

In den Fällen, in denen die Weisungsgebundenheit und die organisatorische Eingliederung keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichten, sei auf weitere Abgrenzungskriterien, wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen, Bedacht zu nehmen (vgl. etwa VwGH 25.04.2019, Ra 2018/13/0083, VwGH 12.09.2018, Ra 2017/13/0041 oder VwGH 21.11.2018, Ra 2018/13/0045, VwGH 22.02.2017, Ro 2014/13/0033).

Wie vom Prüforgan durch übereinstimmende Aussagen der Botenfahrer festgestellt worden sei, hätten diese die Möglichkeit gehabt, sich bei der Durchführung der Transportfahrten nach Gutdünken auch von Personen außerhalb des Mitarbeiterpools vertreten zu lassen. Bereits aufgrund dieses freien Vertretungsrechts sei eine Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber zu verneinen.

Zu prüfen sei weiters das Vorliegen eines freien Dienstverhältnisses gemäß § 4 Abs 4 ASVG. Zunächst sei zu prüfen, ob die Tätigkeit der Botenfahrer bereits einer GSVG-Versicherung im Prüfzeitraum unterlegen sei, da diese Vorrang vor einer ASVG-Versicherung gehabt hätte. Dies sei nicht der Fall gewesen, da kein Botenfahrer über entsprechende Gewerbeberechtigungen verfügt habe. Für die Erfüllung sämtlicher Tatbestandsmerkmale eines freien Dienstverhältnisses gemäß § 4 Abs 4 ASVG werde zur Vermeidung weiterer Wiederholungen auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 4. März 2024 verwiesen.

Da somit von freien Dienstverhältnissen auszugehen und die Nachverrechnung von Dienstgeberbeiträgen zu Recht erfolgt sei, sei die Beschwerde abzuweisen gewesen.

4. Vorlageantrag und Vorlage

Mit Datum vom 26. August 2024 brachte die Beschwerdeführerin einen Vorlageantrag ein und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den Senat. Inhaltlich wurde auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen.

Am 13. September 2024 wurde die Beschwerde vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und unter Verweis auf die Beschwerdevorentscheidung beantragt, die Beschwerde abzuweisen.

5. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Auf Anfrage des Bundesfinanzgerichtes teilte die ÖGK per E-Mail am 20. Jänner 2025 mit, dass der Antrag auf Bescheiderlassung am 19. Dezember 2024 von der Beschwerdeführerin zurückgezogen worden sei, nachdem einzelne Botenfahrer als selbständig tätig anerkannt und die Rückverrechnung der auf diese entfallenden Beiträge durchgeführt worden sei.

Mit Beschluss vom 21. Jänner 2025 wurde die belangte Behörde ersucht, eine Aufstellung der in den jeweiligen Jahren betroffenen Botenfahrer (inkl Sozialversicherungsnummer oder andere Daten zur Identifikation) sowie die jedem Fahrer zuzurechnenden Beträge zu übermitteln, da im GPLA-Bericht pauschal Zurechnungen für Botenfahrer vorgenommen, aber dem Bundesfinanzgericht keine entsprechende Auflistung der Fahrer und der Beträge übermittelt wurde. Weiters wurde die belangte Behörde ersucht, bekannt zu geben, ob und wie mit der beschwerdeführenden Partei Einvernehmen darüber hergestellt worden sei, um welche Botenfahrer und welche konkreten Beträge es sich handle.

Die beschwerdeführende Partei wurde aufgefordert, zur Zurücknahme des Antrages auf Bescheiderlassung bei der ÖGK Stellung zu nehmen und ersucht, dem Bundesfinanzgericht eine etwaige weitere Begründung zur Beschwerde bzw zum Vorlageantrag, sowie etwaige weitere maßgebliche Unterlagen zur Beurteilung, ob bei den Botenfahrern eine selbstständige Tätigkeit oder ein freies Dienstverhältnis vorliegt (etwa das Gutachten, auf das in der Beschwerde verwiesen wird oder weitere an die ÖGK übermittelte Unterlagen) vorzulegen.

Mit Schreiben vom 30. Jänner 2025 reichte die Abgabenbehörde eine Besprechungsunterlage sowie die Auflistung der Botenfahrer inklusive der ihnen zuzurechnenden Beträge nach und gab bekannt, dass die Erhebung der betroffenen Botenfahrer in enger Zusammenarbeit mit der damaligen steuerlichen Vertretung des Dienstgebers erfolgt sei, die unter anderem die Honorarnoten bereitgestellt habe.

Neben der Besprechungsunterlage, die im Rahmen der Schlussbesprechung zur Verfügung gestellt worden sei, habe der steuerliche Vertreter auch die Excel-Mappe „_Probenfahrer_Belgegsummen...“, erhalten, wobei die nachverrechneten Beiträge inklusive der betroffenen Personen auch der Besprechungsunterlage sowie der Excel-Mappe zu entnehmen seien.

Der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin übermittelte am 28. April 2025 nach Fristverlängerung eine Zusammenstellung und Unterlagen, aus denen ersichtlich ist, welche Personen letztendlich von der ÖGK als selbständige Unternehmer anerkannt worden seien, was zu einer Gutschrift von rd EUR 73.000 geführt habe, und mit welchem Betrag diese in dem ursprünglich festgesetzten Dienstgeberbeitrag enthalten gewesen seien. Insgesamt ergebe sich durch die Behandlung der in der Beilage gelisteten Boten als Selbständige eine Reduktion des bisher vorgeschriebenen Dienstgeberbeitrages um EUR 7.423,09.

Auf Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes übermittelte die ÖGK am 29. April 2025 betreffend die Anerkennung der betreffenden Botenfahrer als Selbstständige die dieser übermittelte Stellungnahme der ***weiterer steuerlicher Vertreter***, die auszugsweise E-Mailkorrespondenz zwischen der ÖGK und der steuerlichen Vertretung, sowie ein Judikat des VwGH, das letztlich seitens der ÖGK als einschlägig betrachtet worden sei.

Mit Beschluss vom 9. Mai 2025 übermittelte das Bundesfinanzgericht der belangten Behörde die von der Beschwerdeführerin sowie der ÖGK erhaltenen Unterlagen zur Wahrung des Parteiengehörs, wobei darauf verwiesen wurde, dass eine entsprechende Stellungnahme im Zuge der für den 13. Juni 2025 anberaumten mündlichen Senatsverhandlung erstattet werden könne. Der Beschwerdeführerin wurden die von der ÖGK erhaltenen Unterlagen zur Kenntnis übermittelt.

6. Mündliche Verhandlung

In der antragsgemäß durchgeführten mündlichen Verhandlung am 13. Juni 2025 erklärte der steuerliche Vertreter, er schränke die Beschwerde auf die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für ***A***, ***B*** und ***C*** ein. Diese seien auch von der ÖGK als selbstständig eingestuft worden. Nachdem § 41 FLAG auf das ASVG verweise, seien diese auch im Rahmen der Festsetzung des Dienstgeberbeitrages auszunehmen.

Der Vertreter des Finanzamtes erklärte, er gehe hinsichtlich der drei genannten Personen mit dem steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin konform.

Beide Vertreter beantragten, der Beschwerde im eingeschränkten Umfang stattzugeben.

Nach Schluss des Beweisverfahrens und Beratung durch den Senat verkündete die Senatsvorsitzende das Erkenntnis, dass der Beschwerde im eingeschränkten Umfang stattgegeben werde. Die Revision werde für unzulässig erklärt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts mit Geschäftsanschrift in der ***Bf-Adr*** die im Bereich der Labordiagnostik und Mikrobiologie tätig ist.

In den beschwerdegegenständlichen Jahren 2018 bis 2021 waren in Summe die in der Beilage der Niederschrift zur Schlussbesprechung genau bezeichneten 44 Botenfahrer für die Beschwerdeführerin tätig. Die Aufgaben der Botenfahrer lagen in der Einholung diverser Proben (Blut, Stuhl, Harn etc) sowie Tests (etwa PCR-Tests) bei unterschiedlichen Ärzten in Wien, Niederösterreich und dem Burgenland. Auch von den Ärzten bestelltes Material (Röhrchen etc) wurde überbracht. Die Grundlage für die Entlohnung bildete das amtliche Kilometergeld, das je nach Fahrtstrecke um EUR 0,07 Cent erhöht wurde. Die Abrechnung erfolgte überwiegend über Kilometergeldabrechnungsformulare der Auftraggeberin.

Die Tätigkeit wurde von den betreffenden Fahrern lediglich für die Beschwerdeführerin ausgeübt. Die Fahrer hatten jederzeit die Möglichkeit sich bei der Durchführung der Transportfahrten nach Gutdünken auch von Personen außerhalb des Mitarbeiterpools vertreten zu lassen.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung begehrte die Beschwerdeführerin die Anerkennung der in der Beilage zum E-Mail vom 28. April 2025 genannten und von der ÖGK als selbstständig anerkannten Botenfahrer. Es handelt sich dabei um ***A***, ***D***, ***E***, ***C***, ***B*** und ***F***, wobei für ***D***, ***E*** und ***F*** auch im Rahmen der Prüfung kein Dienstgeberbeitrag festgesetzt wurde. Folglich schränkte die Beschwerdeführerin das Beschwerdebegehren auf Anerkennung der Selbständigkeit von ***A***, ***B*** und ***C*** ein.

Betreffend die anderen im Zuge der GPLA-Prüfung getroffenen Feststellungen wurde keine Beschwerde erhoben.

Auf die genannten drei Botenfahrer entfallen die folgenden im Rahmen der GPLA-Prüfung nachverrechneten Dienstgeberbeiträge iHv in Summe EUR 7.285,91:

	2018		2019		2020		2021	
<i>Name</i>	<i>Honorar</i>	<i>DB</i>	<i>Honorar</i>	<i>DB</i>	<i>Honorar</i>	<i>DB</i>	<i>Honorar</i>	<i>DB</i>
A	26.246,61	1.023,62	22.821,85	890,05	17.272,77	673,64	23.559,01	918,80
C	34.995,00	1.364,81	15.163,00	591,36	-	-	-	-
B	-	-	-	-	27.177,00	1.059,90	19.583,00	763,74
Summe	61.241,61	2.388,42	37.984,85	1.481,41	44.449,77	1.733,54	43.142,01	1.682,54

A, geboren im Mai 1965, war in den Jahren 2018 bis 2021 als Botenfahrer für die Beschwerdeführerin tätig, wobei er für seine Fahrten im Jahr 2018 EUR 26.246,61, im Jahr 2019 EUR 22.821,85, im Jahr 2020 EUR 17.272,77 und im Jahr 2021 EUR 23.559,01 erhielt. Seit dem 1. Februar 2022 ist er bei der Beschwerdeführerin angestellt.

Er brachte am 10. Juli 2024 Beschwerde gegen die am 11. Juni 2024 erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2018 bis 2021 ein und gab Einkommensteuererklärungen ab, in welchen die genannten Einnahmen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt wurden. Die erklärten Einnahmen decken sich im Wesentlichen (Differenzen rd EUR 3,-) mit den Feststellungen der GPLA-Prüfung in den Jahren 2018 bis 2020, wohingegen im Jahr 2021 sogar EUR 35.495,11 an Einnahmen erklärt wurden. Für den privaten - für die Botenfahrten genutzten - PKW wurden die tatsächlichen KFZ-Kosten geltend gemacht. Aufgrund der Beschwerde wurden die betreffenden Einkommensteuerbescheide am 24. Juli 2024 erklärungsgemäß abgeändert.

C, geboren im März 1969, war im Jahr 2018 und bis Mai 2019 selbständig für die Beschwerdeführerin tätig, wobei sie im Jahr 2018 EUR 34.995,00 und im Jahr 2019 EUR 15.163,- erhielt. Seit dem 3. Juni 2019 ist sie bei der Beschwerdeführerin angestellt.

Sie beantwortete am 14. Juni 2024 ein Ergänzungsersuchens der Finanzverwaltung vom 15. Mai 2024 und legte dieser Beantwortung Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2018 und 2019 bei, in welchen die genannten Einnahmen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt wurden. Die erklärten Einnahmen decken sich mit den Feststellungen der GPLA-Prüfung in den Jahren 2018 und 2019. Zusätzlich erzielte sie im Zeitraum vom 3. Juni bis 31. Dezember 2019 Einkünfte aus unselbständiger Arbeit iHv EUR 13.004,17 als Dienstnehmerin der Beschwerdeführerin. Der private - für die Botenfahrten genutzte PKW - wurde in das Anlageverzeichnis

aufgenommen. Die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2018 und 2019 wurden am 27. Juni 2024 wiederaufgenommen und die Einkommensteuerbescheide für diese beiden Jahre erklärungsgemäß erlassen.

B, geboren im Oktober 1960, war in den Jahren 2019 bis 2021 für die Beschwerdeführerin tätig, wobei er für seine Fahrten im Jahr 2019 EUR 8.000,-, im Jahr 2020 EUR 27.177,- und im Jahr 2021 EUR 19.583,- erhielt. Ab dem 17. Jänner 2022 wurde er bei der Beschwerdeführerin angestellt.

Er gab für die Jahre 2019 bis 2021 am 14. Juni 2024 Einkommensteuererklärungen ab, in welchen die oben genannten Einnahmen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt wurden. Die erklärten Einnahmen decken sich mit den Feststellungen der GPLA-Prüfung in den Jahren 2019 und 2020, wohingegen im Jahr 2021 sogar EUR 25.321,- an Einnahmen erklärt wurden. Der private - für die Botenfahrten genutzte PKW - wurde in das Anlageverzeichnis aufgenommen. Die Einkommensteuerbescheide wurden am 5. September 2024 für die Jahre 2019 und 2020 und am 22. November 2024 für das Jahr 2021 erklärungsgemäß erlassen.

Von der ÖGK wurden die Dienstnehmer als Selbständige akzeptiert und SV Beiträge iHv EUR 73.407,91 gutgeschrieben. Es wurden von der ÖGK keine Bescheide erlassen, da infolge der Gutschrift der Antrag auf Bescheiderlassung von der Beschwerdeführerin am 19. Dezember 2024 zurückgezogen wurde.

Zur Begründung für die Gutschrift wurde von der ÖGK die GSVG-Meldung, die Erklärung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Rahmen der Steuererklärung sowie das Erkenntnis des VwGH vom 11. Dezember 2013 zu GZ 2013/08/0030 herangezogen.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus dem dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Verwaltungsakt und dem Vorbringen der Parteien in der mündlichen Verhandlung.

Die Feststellungen zur Beschwerdeführerin basieren auf den Angaben im Firmenbuch, jene zu den einzelnen Botenfahrern ergeben sich aus der Einsicht in deren jeweiligen Veranlagungsakt und nicht zuletzt auch aus den von der ÖGK übermittelten Unterlagen.

Nachvollziehbar hat der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung dargelegt, aus welchen Gründen die in seiner tabellarischen Aufstellung dargestellten drei Botenfahrer als selbständig anerkannt werden sollten und der Vertreter des Finanzamtes hinsichtlich dieser drei Personen seine Zustimmung erklärt.

Im Vergleich zu der Berechnung der Reduktion des Dienstgeberbeitrages durch den steuerlichen Vertreter mit EUR 7.423,09 ergibt sich auf Basis der Berechnungen des Bundesfinanzgerichtes wie im Sachverhalt dargestellt der Betrag von EUR 7.285,91. Der Grund für die Diskrepanz liegt in den an ***C*** im Jahr 2019 ausbezahlten Honoraren, welche EUR 15.163 anstatt der vom steuerlichen Vertreter herangezogenen EUR 18.680,34 betrugen, da der im Juli 2019 bezahlte Betrag iHv EUR 3.517,34 nicht von der GPLA-Prüfung den SV-Beiträgen sowie dem Dienstgeberbeitrag unterzogen wurde, weil die betreffende Botenfahrerin ab dem 3. Juni 2019 bei der Beschwerdeführerin angestellt war.

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. (Stattgabe)

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. Im Kalenderjahr 2017 beträgt der Beitrag 4,1 v.H. und ab dem Kalenderjahr 2018 3,9 v.H. der Beitragsgrundlage. Ab dem Kalenderjahr 2025 beträgt der Beitrag 3,7 v.H. der Beitragsgrundlage.

§ 4 Abs 4 ASVG legt fest, dass den Dienstnehmern im Sinne dieses Bundesgesetzes Personen gleichstehen, die sich auf Grund freier Dienstverträge auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zur Erbringung von Dienstleistungen verpflichten, und zwar für

1. einen Dienstgeber im Rahmen seines Geschäftsbetriebes, seiner Gewerbeberechtigung, seiner berufsrechtlichen Befugnis (Unternehmen, Betrieb usw) oder seines statutenmäßigen Wirkungsbereiches (Vereinsziel usw), mit Ausnahme der bürgerlichen Nachbarschaftshilfe,
2. eine Gebietskörperschaft oder eine sonstige juristische Person des öffentlichen Rechts bzw. die von ihnen verwalteten Betriebe, Anstalten, Stiftungen oder Fonds (im Rahmen einer Teilrechtsfähigkeit),

wenn sie aus dieser Tätigkeit ein Entgelt beziehen, die Dienstleistungen im wesentlichen persönlich erbringen und über keine wesentlichen eigenen Betriebsmittel verfügen; es sei denn,

- a) dass sie auf Grund dieser Tätigkeit bereits nach § 2 Abs 1 Z 1 bis 3 GSVG oder § 2 Abs 1 BSVG oder nach § 2 Abs 1 und 2 FSVG versichert sind oder
- b) dass es sich bei dieser Tätigkeit um eine (Neben-)Tätigkeit nach § 19 Abs 1 Z 1 lit f B-KUVG handelt oder

- c) dass eine selbständige Tätigkeit, die die Zugehörigkeit zu einer der Kammern der freien Berufe begründet, ausgeübt wird oder
- d) dass es sich um eine Tätigkeit als Kunstschafter, insbesondere als Künstler im Sinne des § 2 Abs 1 des Künstler-Sozialversicherungsfondsgesetzes, handelt.

Im Rahmen der GPLA-Prüfung wurde von der durchführenden Behörde aufgrund der eingesehenen Unterlagen, vorgenommenen Ermittlungen und Einvernahmen ua festgestellt, dass die für die Beschwerdeführerin tätigen Botenfahrer als freie Dienstnehmer anzusehen sind. Da die steuerlichen Auswirkungen nicht als bloß geringfügig anzusehen sind, war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen.

§ 86 Abs 1a EStG 1988 sieht vor, dass die Versicherungszuordnung auch für die Qualifikation der Einkünfte nach § 2 Abs 3 EStG 1988 bindend ist, so ein rechtskräftiger Feststellungsbescheid nach § 412c ASVG oder § 194b GSVG oder § 182a BSVG vorliegt. Dies gilt nicht, wenn der Bescheid auf falschen Angaben beruht oder sich der zugrunde liegende Sachverhalt geändert hat.

Ziel der Bestimmung ist die Schaffung von Rechtssicherheit bei der Abgrenzung von selbstständiger und unselbstständiger Erwerbstätigkeit mit Bindungswirkung für alle auf das Einkommen erhobene Steuern und Versicherungsbeiträge. Diese soll bei jeder (rechtskräftigen) Versicherungszuordnung eintreten, sofern - wie im Gesetzestext explizit festgehalten - keine Änderung des maßgeblichen Sachverhaltes eingetreten ist oder der erlassene Feststellungsbescheid auf falschen Angaben beruht. Die Versicherungszuordnung erfolgt mit Bescheid des zuständigen Krankenversicherungsträgers nach dem ASVG (in bestimmten Fällen der Neuordnung zur ASVG-Pflichtversicherung) oder der SVA bzw SVB (Kirchmayr/Brameshuber in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ (2024) § 86 Tz 9/1).

Die Bindungswirkung bezieht sich nur auf das Finanzamt der Betriebsstätte im Rahmen einer GPLA. Eine Bindungswirkung bei einer Anmeldung zur Pflichtversicherung nach dem GSVG bzw BSVG und bei Antrag der nach GSVG bzw BSVG versicherten Person oder ihres Auftraggebers ist nicht vorgesehen (Kirchmayr/Brameshuber in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ (2024) § 86 Tz 9/4).

Für die Qualifikation der Einkünfte nach § 2 Abs 3 EStG 1988 ist diese Versicherungszuordnung bindend. Erfolgt eine Versicherungszuordnung per Feststellungsbescheid, der nicht der bisher vorgenommenen Qualifikation der Einkünfte entspricht, kommt es zu einer rückwirkenden (Neu-)Qualifikation der Einkünfte. Die Bindungswirkung umfasst nur die Lohnsteuerprüfung und nur die geprüften Zeiträume. Für darüberhinausgehende Zeiträume kann das Finanzamt die Qualifikation der Einkünfte frei beurteilen.

Der Grund dieser Bindungswirkung liegt darin, dass der Arbeitnehmer- und der Dienstnehmerbegriff nahezu deckungsgleich sind. Dies ergibt sich bereits aufgrund der Verweise des ASVG und GSVG auf das EStG. So gilt etwa auch als Dienstnehmer nach § 4 Abs 2 ASVG, wer nach § 47 Abs 1 iVm Abs 2 EStG 1988 lohnsteuerpflichtig ist (*Kirchmayr/Brameshuber* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ (2024) § 86 Tz 9/6f).

Eine Feststellung der Pflichtversicherung nach dem GSVG führt demnach zu Einkünften aus Gewerbebetrieb. Im Ergebnis entscheidet ein Sozialversicherungsträger über eine abgabenrechtliche Hauptfrage, jedenfalls wenn die Frage der Versicherungszuordnung im Zuge einer Prüfung aufgeworfen wird (*Knechtel* in *Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke*, EStG § 86 Anm 16c, Stand 1.1.2021, rdb.at).

Im beschwerdegegenständlichen Fall wurde im Rahmen der GPLA-Prüfung eine Einstufung der betreffenden Botenfahren als freie Dienstnehmer durch die ÖGK vorgenommen. Entsprechende Bescheide wurden von Seiten der ÖGK im Gegensatz zu den Bescheiden des Finanzamtes betreffend Lohnsteuerhaftung, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und Dienstgeberzuschlages nicht erlassen, sondern lediglich die den Feststellungen entsprechenden Sozialversicherungsbeiträge vorgeschrieben.

In der Folge unterscheidet sich das Verfahren bei der ÖGK erheblich vom abgabenrechtlichen Verfahren. Während beim Finanzamt eine Beschwerde gegen den bereits erlassenen Bescheid eingebracht wird, ist bei der ÖGK ein Antrag auf Erlassung eines Bescheides, der in der Folge ein Beschwerdeverfahren ermöglicht, erst zu stellen. Daraus folgt, dass von der ÖGK die Sach- und Rechtslage im Bescheiderlassungsverfahren gleich (und in Ergänzung zur bereits erfolgten GPLA-Prüfung nochmalig) geprüft wird, wie auf abgabenrechtlicher Ebene im Beschwerdeverfahren und allenfalls dem anschließenden Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht.

Dies führt aber auch dazu, dass im Fall einer für den Beschwerdeführer bzw Antragsteller positiven Prüfung, die Entscheidung nicht durch einen Bescheid erfolgt, sondern durch eine reine Gutschrift der Beträge, über welche nun anders geurteilt wird und daraufhin der Antrag auf Bescheiderlassung zurückgezogen wird.

Dadurch kommt es im Gegensatz zum abgabenrechtlichen Verfahren, das immer auf einem erlassenen Bescheid beruht, bei der ÖGK im Regelfall nicht zu einer Bescheiderlassung, wodurch die oben beschriebene Bindungswirkung des § 86 Abs 1a EStG 1988 nicht greifen kann, wiewohl vor beiden Behörden eine neuerliche Prüfung des Prüfungsergebnisses basierend auf den gleichen Unterlagen bzw dem gleichen Vorbringen vorgenommen wird.

Im beschwerdegegenständlichen Fall wurde die sozialversicherungsrechtliche Zuordnung der bei der Beschwerdeführerin beschäftigten Botenfahrer von der ÖGK geprüft und diese zum Teil als Selbständige anerkannt, woraufhin die auf diese Personen entfallenden Sozial-

versicherungsbeiträge wieder gutgeschrieben und der Antrag auf Bescheiderlassung von der Beschwerdeführerin zurückgezogen wurde.

Auch wenn der Feststellungsbescheid der Sozialversicherung im vorliegenden Fall als bindendes Element fehlt, ist aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes dennoch die Zuordnung der Botenfahrer entsprechend der Entscheidung der ÖGK zu treffen. Dies ergibt sich einerseits aus der oben dargelegten Deckungsgleichheit des Dienstnehmer- und des Arbeitnehmerbegriffes sowie auch dem deutlichen Verweis des FLAG auf das ASVG, indem § 41 Abs 2 FLAG 1967 Dienstnehmer ua als freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs 4 ASVG definiert. Im umgekehrten Fall muss daher auch gelten, dass eine nach dem GSVG versicherte Person, die entsprechend Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, nicht als freier Dienstnehmer im Sinne des § 41 Abs 2 FLAG 1967 anzusehen ist.

Hinzu kommt, dass die von der ÖGK herangezogenen und dem Bundesfinanzgericht mitgeteilten Kriterien (Versicherung nach dem GSVG, Erklärung der erhaltenen Honorare im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu wesentlichen Betriebsmitteln) transparent und nachvollziehbar erscheinen und diese auch im Rahmen einer abgabenrechtlichen Würdigung zum gleichen Ergebnis führen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden und die in den Jahren 2018 bis 2021 festgesetzten Dienstgeberbeiträge wie folgt anzupassen:

Jahr	2018	2019	2020	2021
Bemessungsgrundlage lt GPLA	6.492.480,76	7.805.333,07	8.731.156,66	10.300.322,56
Reduktion	-61.241,61	-37.984,85	-44.449,77	-43.142,01
Bemessungsgrundlage neu	6.431.239,15	7.767.348,22	8.686.706,89	10.257.180,55
Dienstgeberbeitrag neu	250.818,33	302.926,58	338.781,57	400.030,04
Vorschreibung vor GPLA	241.378,26	295.538,81	332.806,49	397.230,43
Nachforderung neu	9.440,07	7.387,77	5.975,08	2.799,61
Nachforderung lt GPLA	11.828,49	8.869,18	7.708,62	4.482,15
Differenz	-2.388,42	-1.481,41	-1.733,54	-1.682,54

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.

Solch eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt gegenständlich nicht vor. Bei der Beurteilung des Vorliegens eines freien Dienstverhältnisses handelt es sich um eine im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfrage.

Wien, am 24. Juni 2025