

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Annika Streicher in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ABG Wirtschaftsprüfungs- & Steuerberatungs GmbH, Tegetthoffstraße 7, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 18. Dezember 2018 gegen die Bescheide des nunmehrigen Finanzamtes Österreich vom 16. November 2018 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und Säumniszuschlags für den Dienstgeberbeitrag, die Festsetzung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag, betreffend Haftung für Lohnsteuer und Festsetzung eines Säumniszuschlages zur Lohnsteuer, jeweils für das Jahr 2015, zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde gegen die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag wird gemäß § 279 BAO **Folge gegeben**. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag beträgt EUR 16.856,94. Der Dienstgeberbeitrag wird mit EUR 758,56 und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit EUR 67,43 festgesetzt.
- II. Der Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung des Säumniszuschlags für den Dienstgeberbeitrag wird gemäß § 279 BAO **Folge gegeben**. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Beitragsgrundlage für den Säumniszuschlag für den Dienstgeberbeitrag beträgt EUR 758,56. Der Säumniszuschlag zum Dienstgeberbeitrag wird mit EUR 15,17 festgesetzt.
- III. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Haftung für Lohnsteuer wird gemäß § 279 BAO **Folge gegeben**. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
- IV. Der Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung des Säumniszuschlags für Lohnsteuer wird gemäß § 279 BAO **Folge gegeben**. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
- V. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) **nicht zulässig**.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (in der Folge „Bf.“) hat als Unternehmensgegenstand die Durchführung von Testkäufen zum Zwecke der Ermittlung des Verkäuferverhaltens anhand standardisierter Tests (sog. „Mystery Shopping“). Zur Durchführung dieses Mystery Shoppings beschäftigte die Bf. Testkäufer (sog. „Mystery Shopper“).

Nach Durchführung einer Außenprüfung lohnabhängiger Abgaben für die Jahre 2014 und 2015 durch die Wiener Gebietskrankenkasse (in der Folge „WGKK“) setzte das Finanzamt Wien 1/23 (nunmehr Finanzamt Österreich, in der Folge „belangte Behörde“) mit **Bescheiden** vom 16.11.2018 für das Jahr 2015 Dienstgeberbeitrag, Säumniszuschlag zum Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, Lohnsteuer und Säumniszuschlag zur Lohnsteuer fest (in der Folge gemeinsam „angefochtene Bescheide“):

Bemessungsgrundlage	EUR 82.856,88 = EUR 66.000 Testkäufer + EUR 16.856,94 Gesellschafter-Geschäftsführer
Dienstgeberbeitrag	EUR 3.728,50
Säumniszuschlag für den Dienstgeberbeitrag	EUR 74,57
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	EUR 331,43

Lohnsteuer	EUR 4.046,20
Säumniszuschlag zur Lohnsteuer	EUR 80,92

Begründend hielt die belangte Behörde fest, die Testkäufer seien im Rahmen von Dienstverträgen tätig geworden und auch die Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers hätten dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterzogen werden müssen.

Mit Eingabe vom 17.12.2018 erhob der Bf. **Beschwerde** gegen die angefochtenen Bescheide und führte begründend aus, die Mystery Shopper seien im Rahmen von Werkverträgen tätig geworden. Ausdrücklich nicht angefochten wurde die Erhebung von Dienstgeberbeitrag, Säumniszuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von den Geschäftsführerbezügen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 27.2.2023 wies die belangte Behörde unter Aufrechterhaltung der Ansicht, die Testkäufer seien als Dienstnehmer einzustufen, die Beschwerde als unbegründet ab.

Mit **Vorlageantrag** vom 24.3.2023 beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und kündigte weitere Eingaben mit einer detaillierten Begründung an.

Mit **Vorlagebericht** vom 10.8.2023 legte die belangte Behörde den Akt dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Mit **Verfügung** des Geschäftsverteilungsausschusses vom 25.6.2025 wurde der Akt der mit 1.2.2025 neu besetzten Gerichtsabteilung 6004 zugewiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in Wien, deren Geschäftsgegenstand die Durchführung von Testkäufen zum Zwecke der Ermittlung des Verkäuferverhaltens anhand standardisierter Tests (sog. „Mystery Shopping“) ist. Um diese Leistungen zu erbringen, bediente sich die Bf. im Beschwerdezeitraum Testkäufern (sog. „Mystery Shopper“). Neben dem Bf. gibt es auch noch andere Mystery-Shopping-Agenturen, für die Testkäufer tätig werden könnten.

Um Testkäufer beim Bf. zu werden, füllten Interessierte auf der Website des Bf. eine Bewerbung aus. Nach Prüfung und Annahme der Bewerbung erhielten die Testkäufer Zugangsdaten zu einem Onlineportal, in dem die verfügbaren Testkauf-Aufträge (z.B. Testeinkauf bei einer Tankstelle, Testbesuch beim Friseur, Testberatungsgespräch beim Elektrohändler) einsehbar waren. Die Testkäufer konnten sich aussuchen, welche Aufträge sie annehmen wollen. Wollten sie keine Aufträge annehmen oder bestimmte Aufträge nicht annehmen, waren sie dazu auch nicht verpflichtet. Auch der Bf. war nicht verpflichtet, den Testkäufern Aufträge anzubieten. Sobald ein Auftrag angenommen wurde, musste er verbindlich und persönlich durchgeführt werden, die Testkäufer konnten sich in der Durchführung des Auftrags nach Rücksprache mit dem Bf. aber von Dritten vertreten lassen.

Die Testkäufer mussten sich zunächst mit dem jeweiligen Auftrag vertraut machen und diesen anschließend durchführen. Die zur Ausübung ihrer Tätigkeit notwendigen technischen Mittel (PC, Handy, Internet) stellten die Testkäufer zur Verfügung. Onlineportal, Formulare, Checklisten, Handbücher etc. wurden vom Bf. zur Verfügung gestellt. Wenn für einen Auftrag nichts anderes (z.B. bestimmter Wochentag, bestimmte Uhrzeit) vorgesehen war, konnte der Einsatztag innerhalb eines vorgegebenen Durchführungszeitraums frei gewählt werden.

Abschließend mussten die Testkäufer online einen Fragebogen zum durchgeführten Testkauf ausfüllen und Belege (z.B. Fotos, Rechnungen) hochladen. Nach Durchführung einer internen Qualitätsprüfung erhielten die Testkäufer ihre Vergütung. Wurde die Durchführung des Testkaufes in der Qualitätsprüfung als nicht korrekt gewertet, erhielt der Testkäufer kein Honorar, wobei zuvor Rücksprache mit dem Testkäufer gehalten wurde. Die Vergütung variierte je nach Aufwand der Aufgabe (z.B. weniger für einen Testanruf, mehr für ein langwieriges Testberatungsgespräch). Weiters wurden Auslagen bis zur festgesetzten Höhe ersetzt, d.h. z.B., wenn der Testkäufer im Zuge des Testkaufs ein Produkt kaufen musste.

Die Testkäufer waren dazu verpflichtet, je nach Schwierigkeitsgrad der Aufgabe vorab Schulungen (auch online) zu absolvieren, die Aufträge pünktlich und qualitativ hochwertig zu erfüllen, sich ausreichend Zeit zu nehmen und beim Testkauf gepflegt, korrekt und höflich aufzutreten.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Aktenteilen, insb. dem Vertrag zwischen der Bf. und den Testkäufern („Vertrag für die Leistungen vom ‚Testkäufer‘“), der Stellungnahme des Bf. vom 26.7.2017 und den seitens der WGKK durchgeführten Befragungen von Testkäufern, und ist unstrittig. Dass es noch andere Mystery-Shopping-Agenturen als jene des Bf. gibt, ergibt sich aus den seitens der WGKK durchgeführten Befragungen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gem. § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. „Dienstnehmer“ sind in Abs. 2 leg.cit. definiert 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“.

Gegenständlich geht es um die Frage, ob die Testkäufer in einem Dienstverhältnis zum Bf. stehen. § 47 Abs. 2 EStG 1988 definiert ein Dienstverhältnis wie folgt:

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. [...]

Entscheidend 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). Dieses ist darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder die der Unselbständigkeit überwiegen (VwGH 20.2.2008, 2008/15/0072). Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie „Dienstvertrag“ oder „Werkvertrag“ an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen und das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend (VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071). Schon allein deshalb muss das Argument der belangten Behörde, ein Dienstverhältnis liege (auch) vor, weil die Testkäufe im Vertrag als „Dienstleistungen“ titulierte werden, ins Leere gehen. Hinzu kommt das mangelhafte sprachliche Niveau des Vertrages. Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass eine Dienstleistung das Gegenstück zur Ware bildet und als solche ein immaterielles Gut ist, das sich durch die Gleichzeitigkeit von Produktion und Verbrauch auszeichnet (z.B. Friseurbesuch). Zutreffend ist, dass es sich sowohl beim Substantivum „Dienstverhältnis“ als auch beim Substantivum „Dienstleistung“ aus grammatikalischer Sicht um Komposita, d.h. aus Worten zusammengesetzte Worte, handelt. Die bloße Tatsache aber, dass ein Bestandteil der jeweiligen Komposita ident ist, führt nicht zur Gleichbedeutung der beiden Komposita. Nur, weil eine Dienstleistung erbracht wird, heißt das also noch nicht, dass diese Erbringung auch im Rahmen eines Dienstverhältnisses erfolgt. Man denke etwa an einen Friseurbesuch – zweifellos eine Dienstleistung, zweifellos besteht zwischen Kunde und Friseur üblicherweise kein Dienstverhältnis.

Für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind zwei Elemente entscheidend: (1) Weisungsgebundenheit und (2) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Nur in Fällen, in denen diese beiden Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständigen Tätigkeit ermöglichen, ist nach der VwGH-Rechtsprechung auf weitere Abgrenzungskriterien (Fehlen eines Unternehmerrisikos, Vertretungsbefugnis) Bedacht zu nehmen (VwGH 8.3.2021, Ra 2021/15/0010 mwN) (Jakom/Ebner EStG 2025 § 47 Rz 5).

Die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsgebundenheit ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers (VwGH 20.1.2016, 2012/13/0059; 29.7.10, 2007/15/0223). Unter Weisungsgebundenheit ist stets eine persönliche Weisungsgebundenheit zu verstehen im Unterschied zur sachlichen Weisungsgebundenheit, die sich auf das zu erbringende Werk bzw. den Arbeitserfolg bezieht, wie etwa die Verpflichtung, eine Arbeit bis zu einem bestimmten Termin fertigzustellen (VwGH 28.9.2004, 2000/14/0094; 28.5.2015, 2013/15/0162; VwGH 20.1.2016, 2012/13/0059; 21.11.2018, Ra

2018/13/0045). Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet; der Arbeitnehmer verspricht nicht die Ausführung einzelner Arbeiten, sondern stellt seine Arbeitskraft zur Verfügung (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163; 28.10.2010, 2007/15/0177; 18.10.2017, Ra 2017/13/0066; 21.11.2018, Ra 2018/13/0045). Ein persönliches Weisungsrecht fordert einen Zustand wirtschaftlicher Abhängigkeit und persönlicher Gebundenheit (VwGH 13.9.1988, 88/14/0089). Die Entschlussfreiheit des Arbeitnehmers muss jedenfalls über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus beschränkt sein (VwGH 22.2.1996, 94/15/0123; VwGH 26.1.2017, Ra 2015/15/0064). Für eine persönliche Weisungsgebundenheit spricht das Fehlen der Möglichkeit, die Annahme weiterer Arbeiten zu verweigern oder die Verpflichtung, die jeweils zugewiesenen Arbeiten zu übernehmen (VwGH 28.9.2004, 2000/14/0094 mwN; Jakom/*Ebner* EStG 2025 § 47 Rz 6).

Nach Ansicht der belangten Behörde ist die persönliche Weisungsgebundenheit im gegenständlichen Fall gegeben, weil sich die Testkäufer umfassend auf die Testaufgaben vorbereiten, sich stets an die Vorgaben halten und ihre Aufgaben pünktlich und qualitativ hochwertig erfüllen müssen. Weiters müssten sie sich an den im Vertrag genannten Verhaltenskodex der Mystery Shopping Professionals Association halten, der ein gepflegtes, korrektes und höfliches Auftreten vorgibt und verlangt, sich für die Aufgaben ausreichend Zeit zu nehmen. Zudem unterlägen die Testkäufer bei der Erledigung ihrer Testaufgaben und der Erstellung der Fragebogen Weisungen durch eine vorgegebene Checkliste.

Wenngleich all dies rein faktisch korrekt ist, so verkennt die belangte Behörde doch, dass es sich hierbei um eine sachliche Weisungsgebundenheit handelt. Diese Vorgaben beziehen sich nämlich auf die Art und Weise, wie die Aufträge von den Testkäufern zu erfüllen sind. Auch ein Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, ist idR verpflichtet, Weisungen des Auftraggebers bezüglich der Tätigkeit einzuhalten, ohne dadurch seine Selbständigkeit zu verlieren (VwGH 16.2.1994, 92/13/0149; 9.7.1997, 95/13/0289). Es ist im Wirtschaftsverkehr eine absolut gängige Anforderung an sämtliche Arbeitnehmer, seien es Dienstnehmer, Werkunternehmer oder freie Dienstnehmer, dass sie ihre Arbeit ordentlich und pünktlich verrichten. Auch von einem Werkunternehmer, der in einem Privathaushalt eine Reparatur an der Heizungsanlage vornimmt, wird eine ordentliche und pünktliche Arbeitsweise erwartet werden. Auch die Erwartung eines gepflegten, korrekten und höflichen Auftretens ist im Wirtschaftsverkehr je nach übernommener Tätigkeit in unterschiedlichen Abstufungen üblich. Hinzu kommt, dass das Auftreten des Testkäufers in der Testsituation eine wesentliche Komponente des vom Testkäufer aufgeführten „Schauspiels“ ist, was weiters für fachliche Weisungen spricht. Weiters ist die Entschlussfreiheit der Testkäufer nicht über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus beschränkt, sie können die Übernahme weiterer Arbeiten verweigern, indem sie im Onlineportal einfach keine weiteren Aufträge annehmen, und ihnen können keine Aufträge einfach zugeteilt werden.

Eine organisatorische Eingliederung wird nach der ständigen Rechtsprechung durch jede nach außen als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt (VwGH 23.9.2010, 2010/15/0121). Der Arbeitnehmer muss Teil des geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sein, d.h. auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus des Arbeitgebers bilden und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben (VwGH 26.6.2001, 2001/14/0103). Kann der Auftragnehmer die Leistung erbringen, wenn er Zeit hat, ist eine bestimmte Arbeitsdauer nicht vereinbart und wird das Entgelt nach dem Erfolg bemessen, dann spricht das gegen ein Dienstverhältnis (VwGH 8.2.1968, 0738/67). Keine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers liegt vor, wenn der Auftragnehmer den zeitlichen Umfang seiner Tätigkeit maßgeblich beeinflussen und von Woche zu Woche zusammen mit den verschiedenen Auftraggebern festlegen kann (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103) oder wenn der Steuerpflichtige die Möglichkeit hat, ohne Kündigung und ohne rechtliche Sanktionen jederzeit seine Tätigkeit einzustellen (VwGH 19.2.1971, 0047/69; 24.1.1962, 1154/60; 31.3.1987, 86/14/0163).

Nach Ansicht der belangten Behörde sei die organisatorische Eingliederung im gegenständlichen Fall gegeben, weil die Testkäufer über keine eigene unternehmerische Struktur verfügen und ihre Dienste nicht am freien Markt anbieten. Auch der Bf. könne ohne die Testkäufer seine am Markt angebotenen Leistungen nicht erbringen. Weiters würde die Bf. die zur Ausübung der Tätigkeit benötigten Mittel (Internetplattform, Formularwesen, Checklisten, Handbücher, Szenarien etc.) bereitstellen.

Dies Einordnung ist nach Ansicht des erkennenden Gerichts unzutreffend. Zunächst ist es nicht korrekt, dass die Testkäufer ihre Dienste nicht am freien Markt anbieten. Wie aus den niederschriftlichen Befragungen von ***Testkäufer1***, ***Testkäufer2*** und ***Testkäufer3*** hervorgeht, gibt es auch andere Agenturen, die Mystery Shopping anbieten (z.B. ***Agentur1***, ***Agentur2***). Warum ein Handeln auf dem freien Markt also nicht möglich sein soll, ist nicht schlüssig. Welche Bedeutung es für das Vorliegen einer organisatorischen Eingliederung der Testkäufer in den Betrieb des Bf. haben soll, dass der Bf. seine Leistungen ohne die Testkäufer nicht anbieten könnte, erschließt sich dem erkennenden Gericht aus dem Vorbringen der belangten Behörde nicht. Es ist korrekt, dass der Bf. den Testkäufern eine Reihe von Arbeitsmitteln zur Verfügung gestellt hat, doch mussten hochrelevante Arbeitsmittel wie Handy, Computer und Internetzugang von den Testkäufern selbst bereitgestellt werden. Gegen eine organisatorische Eingliederung spricht, dass die Testkäufer nicht zur Einhaltung einer bestimmten Arbeitszeit verpflichtet waren, sondern so viele oder wenige Aufträge annehmen konnten, wie sie wollten. Auch die Erfolgsabhängigkeit des Entgelts spricht gegen eine organisatorische Eingliederung. Zudem konnten die Testkäufer jederzeit beschließen, keine Aufträge mehr anzunehmen, und ihre Tätigkeit somit einstellen. Wie sich aus den Befragungen der Testkäufer ergibt, haben manche von ihnen monatelang keine Aufträge angenommen oder nur wenige Aufträge angenommen.

Zusammenfassend überwiegen in der Gesamtschau nach Ansicht des erkennenden Gerichts die Merkmale der Selbständigkeit der Tätigkeit der Testkäufer. Wie der Verwaltungsgerichtshof erkannte, ist für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses kennzeichnend, 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 14.6.1988, 88/14/0024; 29.7.2010, 2007/15/0223; 28.5.2015, 2013/15/0162). Im gegenständlichen Fall ist aber genau keine vom Erfolg unabhängige Bezahlung gegeben. Die Testkäufer wurden nur für die Aufträge bezahlt, die sie angenommen haben. Nahmen sie zehn Aufträge an, wurden sie für zehn Aufträge bezahlt, nahmen sie zwei Aufträge an, wurden sie für zwei Aufträge bezahlt.

Da anhand der Kriterien Weisungsbefugnis und organisatorische Eingliederung eine klare Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständigen Tätigkeit möglich war, war auf weitere Abgrenzungskriterien (Fehlen eines Unternehmerrisikos, Vertretungsbefugnis) nicht Bedacht zu nehmen. Da gegenständlich auch kein anderer Tatbestand des § 41 Abs. 1 iVm Abs. 2 FLAG erfüllt ist, war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Abänderung)

§ 217 Abs. 8 BAO lautet wie folgt:

Im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld hat die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen [...].

Eine solche Herabsetzung kann auch im Wege eines Erkenntnisses durch das Bundesfinanzgericht erfolgen (*Ritz/Koran*, BAO⁷ § 217 Rz 51 f). Da der Stammabgabenbescheid vom erkennenden Gericht abgeändert wurde, ist auch der Säumniszuschlag herabzusetzen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (Stattgabe)

Da, wie unter Spruchpunkt I. ausgeführt, kein Dienstverhältnis zwischen dem Bf. und den Testkäufern vorliegt und keiner der Tatbestände des § 25 EStG 1988 erfüllt ist, somit keine Lohnsteuer anfällt, kann der Bf. nicht im Haftungswege zur Abfuhr einer solchen herangezogen werden.

Somit war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.4. Zu Spruchpunkt IV. (Stattgabe)

§ 217 Abs. 8 BAO lautet wie folgt:

Im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld hat die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen [...].

Eine solche Herabsetzung kann auch im Wege eines Erkenntnisses durch das Bundesfinanzgericht erfolgen und ist auch bei einer ersatzlosen Aufhebung des Stammabgabebescheides durchzuführen (*Ritz/Koran*, BAO⁷ § 217 Rz 51 f). Da der Stammabgabenbescheid vom Bundesfinanzgericht ersatzlos aufgehoben wurde, ist auch kein Säumniszuschlag festzusetzen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.5. Zu Spruchpunkt V. (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.

Zu der Frage, wann ein Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegt, gibt es eine einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe oben), von welcher das erkennende Gericht nicht abweicht. Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Linz, am 22. Jänner 2026