

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin **** in der Beschwerdesache Bf... Firma, Adresse2Bf, 1020 Wien, vertreten durch Rechtsanwälte Birnbaum Toperczer Pfannhauser, Beatrixgasse 3, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 26.07.2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf vom Datum, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Jahre 2008 und 2009 sowie Säumniszuschläge und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2008 und 2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden – ersatzlos – aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die über freie Dienstverträge mit der Bf. GmbH tätigen Warenpräsentatorinnen bzw. Fachberaterinnen (idF als Beraterinnen bezeichnet) diese Tätigkeit selbständig oder als nicht selbständige Dienstnehmerinnen iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 durchgeführt haben.

I. Übergang der Zuständigkeit vom UFS auf das BFG

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO, in der Fassung BGBl. I Nr. 14/2013, sind die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen

Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 BVG zu erledigen.

II. Verfahrensablauf

Die Firma Bf (idF als Bf bezeichnet) hat in den Jahren 2008 bis 2009 fünf Damen mit der Beratung und praktischen Vorführung im Sortimentsverkauf zum Zwecke des Absatzes ihrer Erzeugnisse betraut, die an diversen Örtlichkeiten, wie zB Kaufhäusern, Möbelhäusern oder Fachhandelsgeschäften tätig waren.

Mit den Beraterinnen wurden „freie Dienstverträge“ abgeschlossen, wonach die Damen selbst verpflichtet waren, die Steuer zu entrichten und auch kein Dienstgeberbeitrag oder Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag durch die Bf abgeführt wurde.

Das Finanzamt 12/13/14 Purkersdorf vertrat die Ansicht, dass es sich bei den Damen um echte Dienstnehmerinnen iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 handelte und setzte mit Bescheid vom 22. Juni 2012 den Dienstgeberbeitrag (DB) sowie Säumniszuschlag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum Jänner 2008 bis Dezember 2009 fest.

Desweiteren wurde die Bf als Arbeitgeberin für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Anspruch genommen und auch ein Haftungsbescheid für das Jahr 2010 festgesetzt.

Gegen die Bescheide des Finanzamtes, mit denen für die Jahre 2008 und 2009 der Dienstgeberbeitrag, der Säumniszuschlag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag neu festgesetzt wurde, erhob die Bf am 26. Juli 2012 Berufung. Am darauffolgenden Tag am 27. Juli stellte die Bf den Antrag auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist für den Haftungsbescheid für das Jahr 2010 betreffend die Lohnsteuer sowie einen Stundungsantrag bis 31. August 2012.

Gegen den Haftungsbescheid erging allerdings in der Folge keine Berufung, berufen wurde nur gegen Dienstgeberbeitrag, Säumniszuschlag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Diese Berufung wies das Finanzamt am 11. Dezember 2013 mit Berufungsvorentscheidung ab.

Daraufhin stellte die Bf am 3. Jänner 2014 den Antrag auf Entscheidung über die als Beschwerde zu behandelnde Berufung durch das Bundesfinanzgericht – auch darin ist einziger Inhalt das oben genannte Berufungsbegehren gegen Dienstgeberbeitrag, Säumniszuschlag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Der Akt wurde dem Bundesfinanzgericht am 11. Juli 2014 vorgelegt.

Am 15. März 2018 kontaktierte die rechtliche Vertretung der Bf das Bundesfinanzgericht und informierte darüber, dass in gleicher Rechtssache betreffend der Qualifizierung als freie Dienstnehmerinnen oder Dienstnehmerinnen nach § 4 ASVG vier von fünf Bescheiden der Wiener Gebietskrankenkasse, die ebenfalls die gegenständlichen Damen genau wie die Finanzverwaltung nicht als freie Dienstnehmerinnen gemäß § 4 Abs. 4 ASVG beurteilten, vom Bundesverwaltungsgericht aufgehoben wurden (im fünften Fall sei die Aufhebung aus formalen Gründen erfolgt) und in den Erkenntnissen festgestellt wurde, dass Frau 1, Frau 2, Frau 3 und Frau 4 freie Dienstnehmerinnen gemäß § 4 Abs. 4 ASVG und keine echten Dienstnehmerinnen gemäß § 4 Abs. 1 Z 1 und Abs. 2 ASVG seien.

Weiters wurde mitgeteilt, dass die Bf dies per Schriftsatz dem Finanzamt 12/13/14 Purkersdorf bekanntgegeben hätte, jedoch nicht nachvollzogen werden könne, ob diese Informationen von dort an das Bundesfinanzgericht weitergeleitet worden seien. Die Erkenntnisse des Bundesverwaltungsgerichtes lagen bis zu diesem Zeitpunkt dem Bundesfinanzgericht nicht vor.

Außerdem wurde ein Schreiben der Wiener Gebietskrankenkasse an das Bundesverwaltungsgericht vom 18. November 2016 betreffend Versicherungspflicht von Fr. 1. und Fr. 5 auf Grund einer Beschäftigung bei der Bf vorgelegt, in dem mitgeteilt wird, dass die Wiener Gebietskrankenkasse im Lichte der jüngsten Judikatur bezüglich Zeiten einer geringfügigen Beschäftigung nicht mehr über das Vorliegen eines echten oder eines freien Dienstverhältnisses absprechen würde.

Am 31. August 2018 sandte die Bf eine Ergänzung zur Bekanntgabe vom 15. März 2018 an das Bundesfinanzgericht, in der die Bf auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtete.

Von den Bekanntgaben wurde das Finanzamt am 7. September 2018 verständigt.

III. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Die Arbeitsverträge mit den Beraterinnen wurden von der Bf als freie Dienstverträge gem. § 4 Abs. 4 ASVG bezeichnet. Die Bf vermittelte den betreffenden Personen laut den Verträgen geeignete Kaufhäuser bzw. Fachhandelskunden zur Ausübung dieser Tätigkeit, die dort als „freie Tätigkeit“ bezeichnet wurde.

Die Beraterinnen sind laut den Verträgen weder Angestellte der Bf noch Angestellte des vermittelten Kaufhauses. Der freie Dienstvertrag lautet im Wesentlichen wie folgt:

...

"Vereinbarung „Freier Dienstvertrag"

Sehr geehrte Frau/sehr geehrter Herr

Sie haben sich bereit erklärt, als freier Dienstnehmer/freie Dienstnehmerin für die Firma Bf...

GmbH tätig zu sein. Die wichtigsten Eckpunkte dieser Arbeitsvereinbarung halten wir wie folgt fest:

- Das freie Dienstverhältnis beginnt mit _____ und wird unbefristet abgeschlossen. Es kann sowohl von der Bf als auch von Ihnen unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von drei Werktagen aufgekündigt werden. Bei Vorliegen eines wichtigen Grundes bleibt beiden Seiten das Recht zur sofortigen Auflösung gewahrt.*
- Sie verpflichten sich, den Absatz von Produkten der Bf durch Beratung und praktische Vorführung dieser Produkte im Sortimentsverkauf von Vertriebspartnern zu fördern. Sie sind nicht berechtigt, mit Kunden Verträge abzuschließen, sondern üben lediglich eine beratende Tätigkeit aus.*
- Sie sind nicht an persönliche Weisungen der Bf gebunden, wir behalten uns jedoch das Recht auf Erteilung von sachlichen Rahmenweisungen vor.*
- Sie sind berechtigt, sich bei der Erbringung der Leistung durch eine geeignete dritte Person vertreten zu lassen. Geeignet ist ausschließlich, wer von der Bf bereits zur oben erwähnten Beratungstätigkeit eingeschult wurde. Vertretungen sind uns im Voraus unverzüglich bekannt zu geben.*
- Weiters wird vereinbart, dass Sie im Einzelfall Ihnen erteilte Aufträge auch ablehnen können. Sollten Sie zur Ausübung Ihrer Tätigkeit aufgrund von Krankheit verhindert sein, haben Sie uns dies umgehend bzw. bei Beginn des Krankenstandes bekannt zu geben.*
- Festgehalten wird, dass Sie zur Ausübung Ihrer beratenden Tätigkeit — abgesehen von Preislisten, die von der Bf zur Verfügung gestellt werden — keine Betriebsmittel benötigen.*
- Der Dienstort ergibt sich aus der oben vereinbarten Tätigkeit und befindet sich in den Räumlichkeiten von geeigneten Vertriebspartnern der Bf; dies sind insbesondere Kauf- oder Möbelhäuser bzw. Fachhandelsgeschäfte. Sie sind damit einverstanden, dass die Bf geeignete Vertriebspartner, in denen Sie die Arbeitstätigkeit ausüben können, vermittelt. Der Arbeitsort in den Räumlichkeiten der Vertriebspartner richtet sich nach deren Hausordnung. Vereinbart wird, dass Sie nach Rücksprache mit der Bf jederzeit berechtigt sind, den Dienstort zu ändern. Festgehalten wird, dass Sie Ihre Tätigkeit derzeit in den Räumlichkeiten der Firma, _____ Filiale _____ ausüben.*
- Sie unterliegen hinsichtlich der Arbeitszeit keinen Weisungen der Bf, die Arbeitszeit hat sich jedoch an den Öffnungszeiten der oben erwähnten Vertriebspartner zu orientieren.*
- Das Honorar besteht aus*
 - a) einem Taggeld in Höhe von € 20,00 sowie*

b) einer Provision in Höhe von 8 % des durch entsprechende Beratung vermittelten Bruttoverkaufsumsatzes (inklusive USt). Der Anspruch auf Taggeld entsteht, wenn Sie für zumindest sechs Stunden pro Tag bei einem Vertriebspartner anwesend sind. Mit diesem Honorar werden Ihnen sämtliche Ansprüche abschließend abgegolten.

- Sie haben zur Berechnung des Honoraranspruches die Verkaufsbelege wöchentlich bis spätestens Montag der Folgewoche an die Bf zu übermitteln, damit eine pünktliche Abrechnung und Überweisung garantiert werden kann. Die Belege sind durch den zuständigen Abteilungsleiter des Vertriebspartners gegenzuzeichnen. Die Entgeltzahlung erfolgt jeweils am Monatsletzten durch Überweisung auf das von Ihnen bekannt gegebene Konto.
- Vereinbart wird, dass Sie während Ihrer Tätigkeit für die Bf nicht gleichzeitig für direkte Konkurrenzunternehmen — in welcher Form auch immer — tätig sind. Darüber hinaus unterliegen Sie keinen Beschränkungen.

Sozialversicherung:

Die Bf meldet Sie ab Beginn der Tätigkeit gemäß § 4 Abs. 4 ASVG zur Sozialversicherung an. Der Beitragssatz beträgt derzeit für die Beitragsgruppe M1r 17,62 %, für die Beitragsgruppe M2r, M2ru und M4ru 14,62 %, wird vom Bruttohonorar berechnet (Mindestgrenze derzeit € 376,27), von der Bf einbehalten und an die zuständige Krankenkasse abgeliefert. In diesen Prozentsätzen ist die Kammerumlage in Höhe von 0,5 % bereits enthalten.

Bei geringem Einkommen vermindert sich der zu tragende Beitrag zur Arbeitslosenversicherung von grundsätzlich 3 % wie folgt:

- a) bis € 1.186,00 monatliches Bruttohonorar: 0 %
- b) von € 1.186,00 bis € 1.294,00: 1 %
- c) von € 1.294,00 bis € 1.456,00: 2 %
- d) über € 1.456,00: 3 %

Als Mitarbeitervorsorgekasse dient die VBV—Mitarbeitervorsorgekasse AG, 1020 Wien, Obere Donaustraße 49-53.

Die Pflichtversicherung endet mit dem letzten Tag des freien Dienstvertrages.

Sie bestätigen, keiner die Pflichtversicherung als freier Dienstnehmer/freie Dienstnehmerin ausschließenden anderen Pflichtversicherung zu unterliegen. Die Sozialversicherung umfasst alle Sachleistungen der Kranken— Unfall—, Pensionsversicherung sowie für Beitragsgruppe M1r die Arbeitslosenversicherung, jedoch keine Sonderzahlungen.

Die Abführung der Einkommensteuer an das Finanzamt bei Überschreiten der entsprechenden Freigrenzen hat durch Sie zu erfolgen.

...

Das Finanzamt stellte in seinem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung die Dienstnehmereigenschaft der gegenständlichen Damen als Warenpräsentatoren gem. § 47 Abs. 1 und 2 EStG 1988 bzw. nach § 4 Abs 2 ASVG fest. Begründet wurde diese Feststellung damit, dass gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988 ein Dienstverhältnis vorliege, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet und das sei in diesem Fall gegeben, weil die Warenpräsentatorinnen in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers gestanden hätten und im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers eingegliedert sowie verpflichtet gewesen wären, dessen Weisungen zu befolgen. Darüber hinaus seien Tätigkeiten als Warenpräsentatorinnen solche, die ein Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988 begründen und daher als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 25 EStG nachzuversteuern wären. Dieser Bericht war die Begründung für die Bescheide des Finanzamtes vom 22. Juni 2012, mit dem der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, der Säumniszuschlag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Jahre 2008 und 2009 neu festgesetzt wurde.

Mit der als Beschwerde zu behandelnden Berufung vom 26. Juli 2012 wurden diese Bescheide des Finanzamtes, woraus sich eine Nachforderung ergibt, zur Gänze angefochten.

Bezug genommen wird auf die Grundlage der bekämpften Bescheide usw. „Feststellungen“ im Rahmen einer Gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben durch die Wiener Gebietskrankenkasse. Diese Feststellungen seien nicht vermögend die Abgabenbescheide in rechtlicher Hinsicht zu begründen, darüber hinaus lägen Verfahrensmängel vor, weil der rechtserhebliche Sachverhalt nicht vollständig ermittelt bzw. festgestellt worden sei.

Die Bf bezieht sich auf die gesetzliche Grundlage für die bescheidmäßige Festsetzung des Dienstgeberbeitrages § 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 in der Fassung BGBl I Nr.71/2003. Dienstnehmer im Sinne des FLAG seien Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stünden. Bestritten wird, dass eine Dienstnehmereigenschaft im Sinne des EStG hinsichtlich der mit der Bf in einem Vertragsverhältnis stehenden – von der Bf als „Fachberaterinnen“ bezeichneten und als „freie Dienstnehmerinnen“ beschäftigte – Damen (von dieser) vorliege, sodass eine Nachforderung des Dienstgeberbeitrages nicht gerechtfertigt sei. Folglich wäre auch kein Säumniszuschlag für den Dienstgeberbeitrag vorzuschreiben gewesen.

Betreffend des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der sich auf § 122 Abs. 7 WKG gründe, der auf § 41 FLAG verweise, hält die Bf fest, dass § 128 WKG im vorliegenden Fall nicht anzuwenden sei und bestreitet damit die Umlagepflicht der Bf nicht grundsätzlich, sondern der Höhe nach.

Begründet wird die als Beschwerde zu behandelnde Berufung damit, dass ein Dienstverhältnis iSd einschlägigen § 47 Abs. 2 EStG vorliege, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers stehe oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sei. Die Verweise des § 47 Abs. 2 auf § 22 Z 2 und § 25 EStG seien nicht einschlägig.

Verwiesen wird auf die Rechtsprechung des VwGH 22.1.1986, 84/13/0015), derzufolge die Definition des § 47 Abs. 2 EStG eine eigenständige des Steuerrechtes und weder dem bürgerlichen Recht, dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen sei. Die Absicht des Gesetzgebers wäre gewesen, ein tatsächliches Verhältnis zu umschreiben, daher komme es darauf an, ob die ausgeübte Tätigkeit in ihrer äußeren Erscheinungsform dem Tatbild des § 47 Abs. 2 EStG entspreche (VwGH 23.3.1983, 82/13/0063). Die Bf betont, dass weder eine Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber noch die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sich aus den Feststellungen ergeben hätte, weil diese auch nicht vorlägen.

Zitiert wird ein VwGH Erkenntnis vom 14.6.1988, 88/14/0024, das besage, dass eine sachliche oder technische Weisungsgebundenheit, die sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Arbeitsleistung bezieht, kein Dienstverhältnis begründe. Aus den Feststellungen sei jedoch lediglich ein sachliches Weisungsrecht ersichtlich.

Die Bf legt dar, dass ein persönliches Weisungsrecht, welches für eine Arbeitnehmereigenschaft sprechen würde, auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet sei und es charakteristisch wäre, dass ein Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspreche, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stelle (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103; VwGH 23.5.2000, 97/14/01 67; VGH 20.12.2000, 99/13/0223).

Aus den Feststellungen gehe nicht hervor, dass Fachberaterinnen der Bf lediglich ihre Arbeitskraft zur Verfügung stellen bzw. in persönlicher Abhängigkeit zur Bf stehen würden.

Schon allein aufgrund dieses Umstandes liege keine Dienstnehmereigenschaft iSd § 47 Abs 2 EStG vor, zumal festgestellt worden sei, dass „sachliche Rahmenanweisungen“ durch die Bf erfolgen könnten und eine persönliche Weisungsgebundenheit nicht erwähnt werde. Daran vermöge auch die pauschale Behauptung in der Bescheidbegründung, Fachberaterinnen wären („stets“) Dienstnehmerinnen iSd EStG, nichts zu ändern, da sich diese Behauptung nicht mit den Umständen des Einzelfalls konkret auseinandersetze und in dieser absoluten Form jedenfalls unrichtig sei. Betont wird, dass auch in tatsächlicher Hinsicht die Fachberaterinnen keinen Weisungen oder Kontrollen unterlägen, die ihre persönliche Gestaltungsfreiheit der geschuldeten Tätigkeit einschränken würden.

Ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG setze nach VwGH 17.9.1989, 85/13/0099 auch eine organisatorische Eingliederung des Dienstnehmers in den Betrieb des Auftraggebers vor, die Judikatur zufolge (VwGH 15.9.1999, 97/13/0164; VwGH 21.12.1993, 90/14/0103) ua durch Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel definiert werde.

Weder Arbeitszeit noch Arbeitsort wären von der Bf vorgegeben worden. Soweit diesbezügliche Einschränkungen von den Vertriebspartnern der Bf vorgenommen worden wären, basieren diese ausschließlich auf der Natur der ausgeübten Tätigkeit.

Bestätigt wird grundsätzlich die Feststellung, dass die Tätigkeit der Fachberaterinnen in der Beratung und praktischen Vorführung der Produkte der Bf bei Vertriebspartnern (in der Regel Möbel- und Kaufhäuser) bestehe und es der Natur der Tätigkeit entspreche, dass diese Beratungstätigkeit nur während der Öffnungszeiten der Vertriebspartner ausgeübt werden könne. Daraus alleine sei jedoch keine — eine echte Dienstnehmereigenschaft im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG begründende — Einschränkung der Gestaltungsfreiheit der Fachberaterinnen abzuleiten.

In diesem Sinn habe der VwGH (VwGH 27.4.2011, 2009/08/0123) bereits bei der Beurteilung einer vergleichbaren Rechtsfrage bezüglich der Abgrenzung zwischen echtem und freiem Dienstnehmer iSd ASVG) ausgesprochen, dass dann, wenn die Festsetzung von Zeit und Ort der Tätigkeit Ausdruck einer organisatorischen Notwendigkeit ist, eine Einschränkung der persönlichen Bestimmungsfreiheit nicht vorliege.

Die Bf weist nachdrücklich daraufhin, dass die Fachberaterinnen innerhalb der – aufgrund einer organisatorischen Notwendigkeit – vorgegebenen Rahmenbedingungen noch die Möglichkeit hätten, den Ablauf ihrer Arbeit selbst zu regeln und eigenständig zu ändern, indem sie zB nach ihrem Gutdünken Pausen einlegen, an manchen Tagen überhaupt nicht arbeiten oder den konkreten Ablauf ihrer Präsentationstätigkeit selbst bestimmen könnten. Auch Arbeitszeit und Arbeitsort seien nur Ausdruck einer organisatorischen Notwendigkeit, weil dann, wenn diese Einschränkungen nicht gelten würden, die Ausübung der vereinbarten Tätigkeit denkunmöglich wäre. Ebenfalls hingewiesen wird darauf, dass sich aus den Feststellungen nicht ergebe, dass die Fachberaterinnen darüber hinaus in der Gestaltung ihrer Tätigkeit eingeschränkt wären und insbesondere sich aus den Feststellungen kein Kontrollrecht ergebe.

Bestritten wird desweiteren die Feststellung, wonach der „Dienstort vertraglich festgelegt“ worden sei, weil wie an anderer Stelle ebenso festgestellt — der Dienstort von der Bf nur vermittelt und nicht vorgegeben worden sei. Zur Änderung des Dienstortes bedürfe es (auch nach den vorgelegten Verträgen) nicht eines Einvernehmens, sondern die Fachberaterinnen hätten lediglich Rücksprache mit der Bf zu halten. Diese Vertragsklausel schränke die Gestaltungsfreiheit der Fachberaterinnen nicht ein, sondern diene nur der organisatorischen Abwicklung und Verrechnung.

Die Bf betont, dass die Fachberaterinnen hinsichtlich der Arbeitszeit und des Arbeitsortes keinen zwingenden Vorgaben durch sie unterliegen würden. Als Arbeitsort werde von der Bf unverbindlich Vertriebsstätten vorgeschlagen, in denen sie ihre Tätigkeit ausüben

können und die Bf nehme ihnen so einen Teil ihrer Organisationsarbeit ab, ohne dass damit Weisungs-, Kontrollrechte oder gar Sanktionen verbunden wären. Dies sei nicht nur aus den Verträgen ersichtlich, sondern auch aus der geübten Praxis.

Daher seien die im EStG erwähnten Hauptkriterien (persönliche Weisungsgebundenheit und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers) nicht erfüllt und es handle sich bei den mit der Bf in einem Vertragsverhältnis stehenden Fachberaterinnen nicht um Dienstnehmer im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG; die Beiträge vom Finanzamt seien daher zu Unrecht nachgefordert worden.

Auch anhand der ergänzender Kriterien wie zB das Vorliegen eines Unternehmerrisikos, das Vertretungsrecht, Arbeitspflicht bzw die Form der Entlohnung, die nach der Judikatur (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103) heranzuziehen seien, wenn die Hauptkriterien keine eindeutige Zuordnung ermöglichen würden, ergäbe sich im gegenständlichen Fall keine Dienstnehmereigenschaft der Fachberaterinnen iSd EStG.

Die Rechtsprechung (VwGH 6.4.1988, 87/13/0202; 23.5.2000, 97/14/0167) nehme ein Unternehmerwagnis — welches eine Dienstnehmereigenschaft ausschließe — dann an, wenn der Erfolg und daher die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit abhängig sei und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Auftraggeber ersetzt würden. Dieses Unternehmerrisiko komme darin zum Ausdruck, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit habe, im Rahmen seiner Tätigkeit Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und so Art und Umfang seines Tätigwerdens bzw. seinen wirtschaftlichen Erfolg selbst zu bestimmen (VwGH 17.5.1989, 85/13/0110).

Im Gegensatz dazu sei wesentliches Merkmal eines Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs. 2 EStG, dass fortlaufendes, im Wesentlichen gleich bleibendes Arbeiten mit einem fortlaufenden gleich bleibenden Betrag entlohnt werde, wobei ein Anspruch auf Lohnfortzahlung auch bestehe, wenn der Dienstnehmer ohne Verschulden (zB aufgrund von Krankheit) an der Erfüllung seiner dienstlichen Obliegenheiten gehindert sei (VwGH 17.5.1989, 85/13/0110).

Aus den Feststellungen ergäbe sich aber typischerweise ein Unternehmerwagnis, das eine echte Dienstnehmereigenschaft ausschließe: Den überwiegenden Bestandteil des Entgeltes würden nach den tatsächlichen Verhältnissen Provisionen bilden, welche die Fachberaterinnen anhand des durch Beratung vermittelten Bruttoverkaufsumsatzes erwirtschaften.

Die Höhe dieser Einnahmen hänge neben unbeeinflussbaren Umständen wie zB Kauffreudigkeit und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Kunden entscheidend von persönlicher Tüchtigkeit, Fleiß, Ausdauer, Geschicklichkeit und der aufgewendeten Zeit der Fachberaterinnen ab.

Bestritten wird, dass die Fachberaterinnen ein fortlaufendes, gleichbleibendes Entgelt bezögen, wie dies bei Dienstnehmern iSd EStG typisch wäre. Ebenso wenig hätten die Fachberaterinnen der Bf Anspruch auf Lohnfortzahlung, wenn sie ihre Tätigkeit (beispielsweise im Krankheitsfall) nicht ausüben, was sich sowohl aus den getroffenen Feststellungen als auch aus den wahren Verhältnissen ergäbe.

Auch der Umstand, dass die Fachberaterinnen ein (geringes) Taggeld erhalten würden, spräche nicht für eine Dienstnehmerinneneigenschaft iSd EStG. Wesentlich sei, dass eine Arbeitspflicht für die Fachberaterinnen weder aus den Feststellungen ersichtlich sei noch tatsächlich bestehe bzw. gelebt würde. Nach VwGH 13.12.1989, 88/13/0209 würde bereits eine Entlohnung, die sich nach den geleisteten Arbeitsstunden richte, für ein Unternehmerrisiko sprechen.

Das weitere Kriterium, wonach nach VwGH 30.11.1993, 89/14/0300 ein Unternehmerwagnis vorliege, wenn mit der Tätigkeit verbundene Aufwendungen nicht ersetzt würden, hätte im gegenständlichen Fall kaum praktische Relevanz, weil außer Fahrtkosten keine Aufwendungen zu tätigen seien und diese von der Bf als Auftraggeberin nicht ersetzt würden. Gegenteiliges ergäbe sich weder aus den Feststellungen noch aus der gelebten Praxis.

Aufwendungen für Betriebsmittel wären keine zu tätigen, weil abgesehen von einer Preisliste keine erforderlich seien. Die Fachberaterinnen würden weder Proben noch Verkostungen zur Verfügung stellen. Dass Preislisten von der Bf zur Verfügung gestellt würden, ergäbe sich zwanglos aus dem Umstand, dass hinsichtlich deren Waren beraten werden solle. Bei der Preisberatung handle es sich um eine sachliche Weisung, die nicht geeignet sei, eine Dienstnehmereigenschaft iSd EStG begründen zu können und keine persönliche Abhängigkeit zur Folge habe.

Auch eine Arbeitskleidung der Fachberaterinnen werde von der BF weder konkret vorgeschrieben, noch zur Verfügung gestellt.

Betreffend eines ergänzenden Kriteriums, des Vertretungsrechts der Fachberaterinnen liege nach VwGH 21.4.2004, 2000/08/0113 eine — die Dienstnehmereigenschaft iSd EStG ausschließende — generelle Vertretungsbefugnis dann vor, wenn der Beschäftigte berechtigt sei, jederzeit (wenn auch nach Rücksprache) irgendeinen geeigneten Vertreter zur Erfüllung der übernommenen Arbeitspflicht heranzuziehen (VwGH 21.11.2001, 2001/08/0086). Keine generelle Vertretungsberechtigung stelle die eingeschränkte Befugnis dar, sich bloß unter bestimmten Voraussetzungen, zB bei Krankheit oder Urlaub, vertreten zu lassen oder bloß wechselseitige Vertretungsmöglichkeiten mehrerer vom selben Vertragspartner beschäftigter Personen.

Festgestellt worden sei, dass die Fachberaterinnen ein Vertretungsrecht hätten, das ausschließlich damit eingeschränkt sei, dass Vertreter Schulungen erhalten haben müssen und im Voraus bekanntzugeben seien.

Beide Kriterien würden die generelle Vertretungsbefugnis im Sinne der oben dargestellten Judikatur nicht entscheidend einschränken und eine Vertretungsbefugnis „nach Rücksprache“ sei unschädlich.

Auch bei einem generellen Vertretungsrecht müssten Vertreter geeignet sein – diese Eignung ergäbe sich aus der Natur der Tätigkeit nur, wenn sie die vereinbarte Beratung und Vorführung der Produkte der Bf ausüben können würden. Daher seien nur Personen geeignet, die bestimmte Schulungen der Bf absolviert hätten. Dadurch würde der „Pool“ der in Frage kommenden Vertreter nicht unzumutbar eingeschränkt, zumal sich auch ein Arzt, der nicht Dienstnehmer iSd EStG ist, nicht durch jede beliebige Person vertreten lassen könne, sondern nur durch eine gleichermaßen ausgebildete. Eine ungeschulte Person könne die geschuldete Tätigkeit daher nicht ausüben.

Unzutreffend sei daher die Feststellung, dass die Vertretungsmöglichkeit nur auf bei der Bf beschäftigte Personen eingeschränkt wäre, geeignete Vertreter wären auch ehemalige Fachberaterinnen, weil es nicht auf ein aufrechtes Vertragsverhältnis mit der Bf ankomme, sondern nur auf das Vorliegen einer Schulung.

Zusammengefasst sei festzuhalten, dass bei Prüfung des § 47 Abs. 2 EStG mehrere Kriterien eindeutig gegen und kein Kriterium zwingend für das Vorliegen einer Arbeitnehmereigenschaft spräche, sodass die Behörde eine Umqualifizierung der Fachberaterinnen als Dienstnehmerinnen iSd § 47 Abs. 2 EStG nicht vornehmen und in weiterer Folge Dienstgeberbeiträge nach § 47 FLAG bzw. Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag nach § 122 Abs. 7 WKG für die Fachberaterinnen nicht vorschreiben hätte dürfen.

Dies ergebe sich schon anhand der ohnehin getroffenen Feststellungen, wobei eine Beurteilung der tatsächlichen Verhältnisse die Qualifikation der Fachberaterinnen als Personen, die nicht dem § 47 Abs 2 EStG unterliegen würden, weiter erhärtet hätte. Eine Prüfung der wahren Verhältnisse, insbesondere durch die Ansprechperson der Fachberaterinnen im Unternehmen der Bf, **Frau AP**, hätte insbesondere ergeben, dass Fachberaterinnen keiner Kontrolle, die persönliche Abhängigkeit indizieren könnte bei Ausübung der Tätigkeit unterlegen gewesen seien, der Großteil des tatsächlich von den Fachberaterinnen bezogenen Entgelts erfolgsabhängig und damit Ausdruck des Unternehmerwagnisses wäre und die Fachberaterinnen keiner Arbeitspflicht unterliegen würden und das eingeräumte Vertretungsrecht auch praktisch handhaben würden.

Daher stellte die Bf den Antrag in der als Beschwerde zu behandelnden Berufung, die Nachforderung hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2008 und 2009 auf € 0,-- zu reduzieren und die Festsetzung des Säumniszuschlages mangels Nachforderung ersatzlos zu streichen. Ebenfalls wurde der Antrag gemäß § 212a BAO auf Aussetzung der Einhebung der Nachforderung gestellt, wobei sich der Antrag auf einen Gesamtbetrag von € 40.407, 26 beziehe, der sich aus den Bescheiden des Finanzamtes vom 22. Juni 2012 als Nachforderung hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages, des Säumniszuschlages sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag errechne.

Die Bf beantragte, die Nachforderung auf € 0,- zu reduzieren bzw. den Säumniszuschlag ersatzlos zu streichen. Nicht umfasst von der Aussetzung und auch von den Berufungsanträgen — sei der Haftungsbescheid über € 1.304,— Lohnsteuer, der ebenso am 22. Juni 2012 erlassen wurde.

Daraufhin erließ das Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung am 11. Dezember 2013, mit der die Berufung abgewiesen wurde. Begründet wurde das seitens des Finanzamts im Wesentlichen wie folgt:

Im Zuge der GPLA (gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben) wurde festgestellt, dass es sich bei den bisher als freie Dienstnehmer behandelten Personen um echte Dienstnehmer im Sinne des § 47 EStG handelt und die Lohnabgaben daher nachverrechnet.

...

Die Dienstnehmerinnen 4., 2., 1., 3. und 5. wurden von der Prüferin niederschriftlich befragt und gaben folgendes zusammengefasst zu Protokoll:

*Nach einer eintägigen Einschulung in der Bf. konnte ein Einsatzort (dzt. unbesetzte Filialen der Fa. **Möbelhändler1** und **Möbelhändler2**) und bestimmte (verkaufsstarke) Tage im Einvernehmen mit der Firma gewählt werden, die dann im Wesentlichen fix waren. Ein Wechsel war möglich, allerdings nur langfristig und nach Verfügbarkeit einer anderen fixen Stelle. Die Einsatzzeiten waren an die Öffnungszeiten des jeweiligen Marktes gebunden, sie konnten in diesem Rahmen gewählt werden. Die dem Personal des Marktes zur Verfügung stehenden Räumlichkeiten wie WC, Kantine etc. konnten mitbenützt werden, die Hausordnung des Marktes war einzuhalten (s. Vertrag). Vorgeschriebene Bekleidung gab es nicht, Namensschilder mit dem Aufdruck der Bf. waren obligatorisch. Einmal jährlich fanden verpflichtende Schulungen am Betriebsort der Bf. statt.*

Eigene Betriebsmittel waren nicht beizustellen, der Arbeitsplatz war fertig vorgegeben und alle Unterlagen wurden zur Verfügung gestellt.

Die Bezahlung betrug fix 20.— pro Einsatztag und eine Umsatzbeteiligung (Ausnahme Fr. 5 fixe Tage, fixe Zeiten, fixe Bezahlung in Höhe Geringfügigkeitsgrenze).

Abwesenheiten (Krankheit, sonstige Verhinderung) waren zu melden, Urlaub mit der Firma zu vereinbaren. Eine Vertretung wurde zu keiner Zeit von keiner der Damen gestellt, die theoretische Möglichkeit dazu entweder dezitiert verneint oder mit "ich weiß nicht, ob es möglich gewesen wäre" angegeben. Kurze Abwesenheiten wurden von den Beschäftigten des jeweiligen Marktes abgedeckt.

Es gab regelmäßige Kontrollen seitens der Firma durch Besuche des Verkaufsleiters, der auch meist die Bestellungen der Damen entgegennahm und dem die Einführung am Beginn eines neuen Arbeitsortes oblag. Weiters wurde mit wöchentlichen Berichten, die von den jeweiligen AbteilungsleiterInnen im Markt gegenzuzeichnen waren, der Umsatz und somit die Anwesenheit und die Qualität der Arbeit kontrolliert.

Schlussfolgerung:

Hinsichtlich Dienst- bzw. Arbeitsort wäre anzumerken, dass dieser sehr wohl vorgegeben wird und nicht beliebig von den Warenpräsentatoren ausgesucht werden kann, Vertragspartner der Kaufhäuser ist das geprüfte Unternehmen und nicht die Warenpräsentatoren. Somit war eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gegeben (u.a. Kriterium gem. § 47 EStG für ein Dienstverhältnis).

Zum Vertretungsrecht: Grundvoraussetzung für die Annahme persönlicher Abhängigkeit im Sinne des § 4 Abs. 2 ASVG (und damit für ein versicherungspflichtiges Beschäftigungsverhältnis) ist die persönliche Arbeitspflicht. Fehlt sie, dann liegt ein versicherungspflichtiges Beschäftigungsverhältnis im Sinn des § 4 Abs. 1 Z 1 ASVG schon deshalb nicht vor. Die persönliche Arbeitspflicht fehlt einerseits dann, wenn dem zur Leistung Verpflichteten ein "generelles Vertretungsrecht" zukommt, wenn er also jederzeit nach Gutdünken beliebige Teile seiner Verpflichtung auf Dritte überbinden kann.

Von einer die persönliche Arbeitspflicht ausschließenden generellen Vertretungsbefugnis kann nur dann gesprochen werden, wenn der Erwerbstätige berechtigt ist, jederzeit und nach Gutdünken irgendeinen geeigneten Vertreter zur Erfüllung der von ihm übernommenen Arbeitspflicht heranzuziehen bzw. ohne weitere Verständigung des Vertragspartners eine Hilfskraft beizuziehen. Keine generelle Vertretungsberechtigung stellt die bloße Befugnis eines Erwerbstätigen dar, sich im Fall der Verhinderung in bestimmten Einzelfällen, z.B. im Fall einer Krankheit oder eines Urlaubs oder bei bestimmten Arbeiten innerhalb der umfassenderen Arbeitspflicht vertreten zu lassen; ebenso wenig die bloß wechselseitige Vertretungsmöglichkeit mehrerer vom selben Vertragspartner beschäftigter Personen. Eine generelle Vertretungsmöglichkeit kann aber die persönliche Arbeitspflicht nur dann ausschließen, wenn diese Befugnis entweder in der Durchführung des Beschäftigungsverhältnisses auch tatsächlich gelebt worden wäre oder wenn die Parteien bei Vertragsabschluss nach den Umständen des Einzelfalles zumindest ernsthaft damit hätten rechnen können, dass von der generellen Vertretungsbefugnis auch tatsächlich Gebrauch gemacht werden würde und die Einräumung dieser

*Vertretungsbefugnis nicht mit anderen vertraglichen Vereinbarungen im Widerspruch stünde. Nach den Feststellungen der Prüfung haben die freien Dienstnehmer von einer derartigen Befugnis, die Leistungserbringung nach Art eines Selbständigen jederzeit und nach Gutdünken (generell) an Dritte zu delegieren, niemals Gebrauch gemacht. Bloße Vertretungsregelungen und Mitspracherechte im Rahmen einer flexiblen Dienstenteilung bzw. Dienstplanerstellung, wie sie im Arbeitsleben häufig vorkommen und die auch als "Vertretungsfälle" bezeichnet werden könnten, haben mit dem für das Fehlen der persönlichen Arbeitspflicht herausgearbeiteten Kriterien eines "generellen Vertretungsrechts" nichts zu tun und berühren die in der Phase der Beschäftigung bestehende persönliche Abhängigkeit nicht. Im vorliegenden Fall wurde ein „generelles“ Vertretungsrecht nicht gelebt, wenn dann wurden Vertretungen über die **Bf.** geregelt. Schulungen waren Voraussetzung.*

Zusammenfassend wird festgestellt, dass die wesentlichen Kriterien eines freien Dienstvertrages nicht erfüllt werden. Die Wahl des Arbeitsplatzes und der Arbeitszeit sind nur bedingt möglich (Vorgabe eines starren Rahmens seitens der Firma "freie Plätze" in Filialen Möbelhändler, Einsatz an verkaufsstarken Tagen erwünscht), keine Vertretungsmöglichkeit, keine Gestaltungsmöglichkeit der Tätigkeit und des Arbeitsplatzes, keine Betriebsmittel, diverse Meldepflichten und Kontrollen. Entscheidend ist allein der wahre wirtschaftliche Gehalt der steuerrechtlich zu beurteilenden Tätigkeit. Im vorliegenden Fall überwiegen die Merkmale eines Dienstverhältnisses gem. § 47 Abs. 2 EStG.

...

Gegen die Berufungsvorentscheidung stellt die Bf Antrag auf Vorlage an das Bundesfinanzgericht. Neben Kritik am Finanzamt, Verfahrensgrundsätze der amtswegigen Wahrheitsermittlung und der Wahrung des Parteiengehörs iSd § 115 BAO wesentlich verletzt zu haben, gibt die Bf auch eine umfangreiche Begründung der aus ihrer Sicht unrichtigen rechtlichen Beurteilung des Finanzamts zum gegenständlichen Fall ab.

Der Vorlageantrag lautet im Wesentlichen wie folgt:

...

1.

Die Abgabenbehörde hat die Verfahrensgrundsätze der amtswegigen Wahrheitsermittlung und der Wahrung des Parteiengehörs (§ 115 BAO) wesentlich verletzt. Das Recht auf Parteiengehör besteht nach der Judikatur ua. darin, dass dem Abgabepflichtigen Gelegenheit gegeben wird, das Ergebnis der Beweisaufnahme zur Kenntnis und dazu Stellung zu nehmen, sowie sich zu behördlichen Sachverhaltsannahmen zu äußern (aaO, § 115, E163 m.w.N.). § 115 Abs. 2 BAO verbietet es, einen Bescheid auf Beweismittel zu stützen, die der Partei nicht zugänglich sind (aaO, § 115, E 168 m.w.N.). Die Behörde darf nicht Aussagen von Auskunftspersonen und Zeugen, die gegenüber der Partei verdeckt

bleiben, zum Nachweis von Tatsachen, die der Partei nachteilig sind, heranziehen. Es darf nichts in die Entscheidung einfließen, wozu der von der Entscheidung Betroffene keine Gelegenheit hatte, Stellung zu nehmen (aaO, § 115, E1 69 m.w.N.). Gegen diese Grundsätze der Judikatur hat die Abgabenbehörde verstoßen, indem sie ihre Entscheidung auf Beweismittel gestützt hat, die sie uns nicht vorab zur Stellungnahme zugänglich gemacht hat. In der Berufungsvorentscheidung werden diese Beweismittel nicht einmal detailliert angeführt, sondern es wird nur auf eine „Niederschrift und einen Bericht“ Bezug genommen (Seite 6). Die Befragung von 5 Dienstnehmerinnen wird in der Berufungsvorentscheidung bloß „zusammengefasst“ wiedergegeben. Weiters verbietet es § 115 BAO, die vom Abgabepflichtigen zum relevanten Beweisthema angebotenen Beweise abzulehnen. Die Abgabenbehörde verletzt ihre amtswegige Ermittlungspflicht, wenn sie die vom Abgabepflichtigen vorgelegten Urkunden (hier: freier Dienstvertrag) als unglaubwürdig oder unwesentlich abtut, ohne weitere mögliche Beweise aufzunehmen oder den Abgabepflichtigen zur Ergänzung eines Beweisanbotes aufzufordern (aaO, § 115, E138, E139 m.w.N.). Vor Erlassung des Abgabenbescheides 1. Instanz (nach der Schlussbesprechung der GPLA, aber vor den durch die Betriebsprüferin durchgeführten Erhebungen) hat die Abgabenbehörde keinen Kontakt mit uns aufgenommen. Davon, dass Befragungen von Fachberaterinnen stattgefunden hätten, hat sie uns nicht informiert.

Unabhängig davon haben wir in der Berufung vom 26. Juli 2012 (Seite 11) einen erheblichen Beweisantrag, nämlich die Einvernahme von Frau AP per Adresse der Abgabepflichtigen, gestellt. Wir haben dazu konkrete Beweisthemen angegeben und somit den Beweisantrag ordnungsgemäß iSd Rechtsprechung ausgeführt (vgl. aaO, § 115, E126 m.w.N.). Der Beweisantrag war wesentlich, er bezog sich auf die Entkräftung der behaupteten Kontrolle der Fachberaterinnen durch uns sowie das Vertretungsrecht und das Unternehmerwagnis der Fachberaterinnen. Unverständlich ist, dass die Abgabenbehörde in der Berufungsvorentscheidung Kontrollen der Fachberaterinnen durch uns sowie das Fehlen einer Vertretungsmöglichkeit (Seite 8) als gegeben annimmt, ohne sich mit unserem Beweisantrag auseinander zu setzen. Schließlich halten wir fest, dass wir in diesem Verfahren mit Vollmachtsbekanntgabe vom 30. Mai 2012 einen Vertreter, nämlich die Rechtsanwälte Dr. Brigitte Birnbaum, Dr. Rainer Toperczer und Mag. Diether Pfannhauser, namhaft gemacht haben. Unser Rechtsbeistand wurde im Zustellvorgang übergangen, was einen weiteren Verfahrensmangel darstellt (aaO, § 115, E191 m.w.N.). Aus all diesen Gründen ist die Entscheidung der Abgabenbehörde mangelhaft. Unsere Beweisanträge halten wir aufrecht.

2.

Die Niederschriften der Einvernahmen der 5 Dienstnehmerinnen durch die Betriebsprüferin mittlerweile (nach Bescheiderlassung) trotzdem bekannt, weil auch der Sozialversicherungsträger in Parallelverfahren auf diese Niederschriften Bezug nahm. Die Abgabenbehörde stellt den Inhalt der Niederschriften nicht bloß „zusammengefasst“,

sondern in wesentlichen Punkten unrichtig dar. Wir legen zur Klarstellung eine Kopie der 5 Niederschriften bei.

Bestritten wird zunächst folgende Feststellung (Seite 6, 7): „Nach einer eintägigen Einschulung in der **Bf.** konnten ein Einsatzort (derzeit unbesetzte Filialen der **Firma Möbelhändler1 und Möbelhändler2**) und bestimmte (verkaufsstärke) Tage im Einvernehmen mit der Firma gewählt werden, die dann im Wesentlichen fix waren. Ein Wechsel war möglich, allerdings nur langfristig und nach Verfügbarkeit einer anderen Stelle.“

Dazu hat **Frau 2.** angegeben: „Ich war beim **Möbelhändler1 Adressen1** und im **Möbelhändler2 Adresse2**. Diese Orte konnte man sich nach Verfügbarkeit aussuchen und die blieben dann fix.“ Frau 2. war weniger als 2 Jahre als Fachberaterin tätig. Schon der Umstand, dass sie in dieser kurzen Zeitspanne an 5 Arbeitsorten eingesetzt war, steht der Behauptung der Abgabenbehörde, der Wechsel wäre nur langfristig möglich gewesen, entgegen. Frau 4. hat zu Protokoll gegeben: „Ich war beim **Möbelhändler1 Adresse1a** und im **Adresse1b** und im **Möbelhändler2 Adresse2a**. Diese Orte konnte man sich aussuchen und die blieben dann fix.“ Somit war auch sie an drei Arbeitsorten in einem Gesamtzeitraum von unter 6 Monaten für uns tätig. Von einer langfristigen Bindung kann keine Rede sein. Die Ergänzung „die Orte blieben dann fix“ findet sich wortgleich in anderen Niederschriften, was nicht lebensnah ist. Aufklärungsbedürftig bleibt, was unter dieser Formulierung überhaupt zu verstehen ist. Frau 3. hat ausgesagt: „Ich bin beim **Möbelhändler1** im **Adresse1c**. Diesen Ort konnte man sich nach Verfügbarkeit aussuchen und er blieb dann, außer man will es ändern.“ Frau 1. hat ausgesagt: „Ich war beim **Möbelhändler2** in der **Adresse2b**. Diesen Ort konnte ich mir aussuchen (es wäre auch noch **Möbelhändler1 Adresse1d** infrage gekommen) und der blieb dann fix.“ Von einer Zuteilung war keine Rede, mehrere Orte standen zur Wahl. Die oben genannten 4 Auskunftspersonen haben vergleichbare Aussagen gemacht, welche den behördlichen Feststellungen nicht entsprechen.

Im Gegensatz dazu liest sich die Niederschrift von Frau 5. Sie behauptet, die Arbeitsorte wären ihr „zugeteilt“ worden. Dass ein Wechsel des Arbeitsortes nur langfristig möglich wäre, ergibt sich nicht einmal aus der Aussage von Frau 5.

Hätten wir vor Bescheiderlassung Gelegenheit zur Stellungnahme gehabt, hätten wir vorgebracht, dass sich alle Fachberaterinnen den Arbeitsort selbst ausgesucht haben und wir ihnen nur bei Bedarf unverbindlich eine Vertriebsstätte vorgeschlagen haben. Weiters, dass ein Wechsel des Arbeitsortes auch kurzfristig möglich war und der gelebten Praxis bei Fachberaterinnen entspricht. Dieses Vorbringen holen wir hiermit nach. Des Weiteren hätten wir bei Wahrung unseres rechtlichen Gehörs die Einvernahme von Frau AP zu diesem Thema als Beweis beantragt. Sie kann aus eigener Wahrnehmung berichten, dass die freie Wahl und der kurzfristige Wechsel des Arbeitsortes der gelebten Praxis entsprechen.

3.

Bestritten wird die Feststellung (Seite 7), dass es regelmäßige Kontrollen seitens der Firma durch Besuche eines Verkaufsleiters gab. Bestritten wird, dass durch wöchentliche Berichte, die von den jeweiligen Abteilungsleiterinnen im Markt gegenzuzeichnen waren, der Umsatz, die Anwesenheit und Qualität der Arbeit der Fachberaterinnen kontrolliert worden wären.

Frau 4. und Frau 1. haben zu diesem Thema zu Protokoll gegeben, dass sie jeweils vom Außendienstmitarbeiter vorgestellt wurden, der ihnen alles gezeigt und erklärt hat. Sie haben ausgesagt, dass der Außendienstmitarbeiter meist jede zweite Woche

nachschauen kam „ob alles passt“ und Bestellungen entgegennahm. Davon, dass der Außendienstmitarbeiter sie kontrolliert oder sich über ihre Leistung erkundigt hätte, ist nichts erwähnt. Frau 3. und Frau 2. gaben an, dass der Außendienstmitarbeiter alle 2 Monate nachschauen kam ob alles passt und stimmt oder ob sie ein Anliegen haben. Weiters ist aus der Niederschrift ersichtlich: „Ich und die Abteilungsleiterin werden auch befragt wie alles läuft und ob wir zufrieden sind. Das kann ich aber auch jederzeit telefonisch machen.“

Daraus ergeben sich keine Kontroll- oder Weisungsrechte wie sie von der Abgabenbehörde festgestellt werden. Wie bei anderen Punkten ist es wieder Frau 5, die als einzige behauptet, der Außendienstmitarbeiter hätte mit der Abteilungsleiterin im Haus gesprochen, „ob von ihrer Seite meine Arbeit in Ordnung ist.“ Die Behörde stützt sich nur auf diese Angabe von Frau 5, die im Widerspruch zu den stimmigen Aussagen der weiteren Auskunftspersonen steht. Diese Widersprüche werden weder angesprochen noch aufgelöst.

*Wären wir vor Bescheiderlassung mit den Ergebnissen der Beweisaufnahme konfrontiert worden, hätten wir folgendes vorbringen können, was wir hiermit nachholen: Herr **AussendienstMA** ist Außendienstmitarbeiter für Wien und betreut unsere Kunden, unter anderem Kauf- und Möbelhäuser, die unsere Produkte auf eigene Rechnung sowie im eigenen Namen verkaufen und die wir mit unserer Ware beliefern. Es ist die Aufgabe des Außendienstmitarbeiters, Kontakt mit Kunden zu halten. Dazu gehört der Besuch jener Personen, die mit dem Bestellwesen in den jeweiligen Häusern betraut sind. Bei dieser Gelegenheit nimmt der Außendienstmitarbeiter Kontakt mit einer allfällig anwesenden Fachberaterin auf, allerdings ist dies ein Service für die Fachberaterin, die sonst wenig Kontakt mit uns hat, weil sie in unsere Betriebsorganisation nicht eingebunden ist, und keine Kontrolle (wir verweisen dazu auch auf die Ausführungen zum zugrunde liegenden System unter 4.). Der Außendienstmitarbeiter ist zu einer Kontrolle gar nicht befugt. Im Übrigen bleibt unklar, was genau er eigentlich kontrollieren soll. Dies geht aus den Niederschriften der 5 Fachberaterinnen jedenfalls nicht hervor. Es wird zu diesem Beweisthema die Einvernahme von Frau **AP** und Herrn **AussendienstMA**. beide per Adresse der Abgabepflichtigen, beantragt. Weiters wird es im fortgesetzten*

Beweis verfahren notwendig sein, die Fachberaterinnen mit anderen Niederschriften zu konfrontieren, um Widersprüche aufzuklären.

Richtig ist, dass von den Fachberaterinnen der erzielte Umsatz aufgeschrieben und von der Abteilungsleitung des Kaufhauses gegengezeichnet wird. Die Lieferscheine über die verkauften Produkte und den erzielten Umsatz werden wöchentlich übermittelt. Diese Form der Abrechnung wird entgegen den Feststellungen nicht als Kontrollmöglichkeit genutzt.

Es besteht keine Arbeitspflicht und wurde eine solche nicht festgestellt. Arbeitszeiten werden

nicht vorgegeben, so dass keine Notwendigkeit besteht, deren Einhaltung zu kontrollieren.

*Der festgestellte Ablauf hat andere, naheliegende Gründe: Es ist nicht möglich, aus allen bei einem Vertriebspartner verkauften **Bf...**—Produkten auf den konkreten Erfolg und damit die Provisionshöhe der Fachberaterinnen zu schließen, weil der Produktabsatz von der Anwesenheit der Fachberaterin nicht (ausschließlich) abhängig ist. Die Übermittlung der Belege hat den Zweck, das der Fachberaterin zustehende Entgelt konkret und nachvollziehbar*

zu berechnen. Das ergibt sich auch aus den Aussagen von Frau 4., Frau 1., Frau 3. und Frau 2.. Wieder ist es Frau 5, die als einzige in ihrer Niederschrift den von der Abgabenbehörde aufgegriffenen Begriff der „Kontrolle“ verwendet. Auch mit diesem Widerspruch setzt sich die Behörde nicht auseinander.

Im Übrigen verweisen wir auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 19.12.2012, 2012/08/0224), wonach die Kontrolle bloßer Arbeitsergebnisse mit dem Vorliegen eines freien Dienstvertrages nicht im Widerspruch steht.

4.

Bestritten werden die Feststellungen der Abgabenbehörde zu Betriebsmitteln. Die Behörde führt zunächst (Seite 6) aus, wir als Abgabepflichtige würden an Fachberaterinnen Verkaufsstände vergeben. Auf Seite 7 der Berufungsvorentscheidung heißt es: „Eigene Betriebsmittel waren nicht beizustellen. Der Arbeitsplatz war fertig vorgegeben und alle Unterlagen wurden zur Verfügung gestellt. “

*Zunächst weisen wir darauf hin, dass es einen aufgebauten Verkaufsstand im Sinn einer Betriebsstätte entgegen den Feststellungen gar nicht gibt. Diese Ausführungen der Abgabenbehörde zeugen von einem unrichtigen Grundverständnis: Wir als Großhändler liefern unsere Ware an Vertriebspartner, diese nehmen alle oder einzelne Produkte in das Einzelhandelssortiment auf und bieten diese in den Haushaltsabteilungen ihrer Häuser an und verkaufen sie dort wie jede andere Ware im eigenen Namen und auf eigene Rechnung. Der Vertrieb findet laufend statt; insbesondere auch, wenn Fachberaterinnen nicht anwesend sind. Letztere unterstützen die Kauf- und Möbelhäuser, indem sie zu den von ihnen frei wählbaren Zeiten interessierte Kunden in jenem Bereich der Haushaltswarenabteilung, in denen **Bf...** Produkte ohnedies ausgestellt und*

angeboten werden, beraten. Das verstärkt den Absatz der Produkte, ist aber nicht dessen Voraussetzung. Dadurch unterscheiden sich die Fachberaterinnen von typischen Warenpräsentatoren wie sie zum Beispiel auf Messen auftreten. Letztere verfügen tatsächlich über einen extra eingerichteten, spezialisierten

Verkaufsstand, der nur in Betrieb ist, wenn er vom Präsentator besetzt wird. Im vorliegenden Fall hingegen ist der Verkauf der Ware nicht von der Anwesenheit der Fachberaterin abhängig und es gibt keinen abgegrenzten Verkaufsstand. Dieses für die Beurteilung der Dienstnehmereigenschaft wesentliche Vertriebssystem blieb bei der Beurteilung der Abgabenbehörde unberücksichtigt. Zum Beweis unseres Vorbringens beantragen wir die Einvernahme von Frau AP. Unter den oben dargestellten Rahmenbedingungen ist es nicht nachvollziehbar, wenn die Behörde von einem „fertig vorgegebenen Arbeitsplatz“ spricht. Durch uns wird der Arbeitsplatz jedenfalls nicht vorgegeben. Die Fachberaterinnen sind in unsere Betriebsorganisation nicht eingegliedert.

Die Feststellung, dass „alle Unterlagen“ zur Verfügung gestellt werden, ist zumindest missverständlich. Bei diesen Unterlagen handelt es sich nämlich nur um eine Preisliste, die tatsächlich von uns erstellt wird. Das ist Ausdruck einer organisatorischen Notwendigkeit, die für die Beurteilung der persönlichen Abhängigkeit der Fachberaterin unschädlich ist. Wie im freien Dienstvertrag erwähnt, ist es Aufgabe der Fachberaterin, über unsere Produkte zu beraten. Es ist nicht deren Aufgabe, diese im eigenen Namen zu verkaufen. Vor diesem Hintergrund können Fachberaterinnen selbstverständlich die Preise unserer Produkte nicht nach Willkür festsetzen; die Preisgestaltung obliegt uns bzw. dem Vertriebspartner (Rabattaktionen). Dass Fachberaterinnen über vorgegebene Preise zu beraten haben, ist eine sachliche Rahmenanweisung, die keine persönliche Abhängigkeit indiziert. Zum Beweis beantragen wir die Einvernahme von Frau AP

5.

Von der Abgabenbehörde wird das Vertretungsrecht primär zur Abgrenzung der Dienstnehmereigenschaft herangezogen (Berufungsvorentscheidung Seite 7). Die Behörde führt aus: „Eine Vertretung wurde zu keiner Zeit von keiner der Damen gestellt, die theoretische Möglichkeit dazu entweder dezidiert verneint oder mit: Ich weiß nicht, ob es möglich gewesen wäre, angegeben. Kurze Abwesenheiten wurden von den Beschäftigten des jeweiligen Marktes abgedeckt.“ In rechtlicher Hinsicht führt die Behörde aus, dass Grundvoraussetzung für die Annahme einer persönlichen Abhängigkeit die persönliche Arbeitspflicht ist. An dieser würde es fehlen, wenn dem Dienstnehmer ein generelles Vertretungsrecht zukommt, er sich also nach Gutdünken irgendeinen geeigneten Vertreter zur Erfüllung seiner Arbeitspflicht heranziehen kann. Keine generelle Vertretungsbefugnis würde nach Ansicht der Abgabenbehörde die bloße Befugnis darstellen, sich in Einzelfällen oder bloß bei bestimmten Arbeiten vertreten zu lassen.

Ebenso wenig würde es ausreichen, wenn sich Dienstnehmer nur von anderen, beim selben Vertragspartner beschäftigten Personen vertreten lassen können.

Diese Grundsätze der Rechtsprechung werden von der Abgabenbehörde zwar im Wesentlichen zutreffend dargestellt, auf den vorliegenden Fall jedoch unrichtig angewandt. Es kann nicht nur darauf ankommen, in welchem Umfang fünf exemplarisch herausgegriffene (und zum Teil nur für kurze Zeiträume für uns tätige) Fachberaterinnen vom Vertretungsrecht Gebrauch gemacht haben. Wesentlich ist, ob ein solches im Grundsatz bestanden hat.

*Frau 2., Frau 3., Frau 1. und Frau 4. haben ausgesagt, dass sie sich vertreten lassen konnten, wenn sie eine Pause machen wollten, „einmal kurz krank“ waren oder sonst nicht konnten. Auffallend ist, dass die vier Fachberaterinnen dieselbe, eher unpräzise und umgangssprachliche Diktion verwenden, was lebensfremd ist. Vor diesem Hintergrund ist es widersprüchlich, wenn die Fachberaterinnen anschließend zu Protokoll geben, sie hätten sich nicht von einer anderen Person vertreten lassen können. Wir betonen, dass es sich bei Mitarbeitern unserer Vertriebspartner (also Angestellten der Firma **Möbelhändler1** oder Möbelhändler3 beispielsweise) nicht um bei uns beschäftigte Personen handelt. Sogar Frau 5 gesteht zu, dass Mitarbeiterinnen unserer Vertriebspartner für sie mitübernommen haben, wenn sie eine Pause machen wollte. Von einem weitgehenden oder gar generellen Ausschluss des Vertretungsrechtes kann somit jedenfalls keine Rede sein. Des Weiteren ist in diesem Zusammenhang zu ergänzen, dass die Fachberaterinnen keine Meldepflichten hatten, wenn sie ihrer Arbeitstätigkeit aus welchen Gründen auch immer nicht nachgekommen sind.*

Frau 2. gab dazu an: „Melden im Markt bei der Abteilungsleiterin muss ich mich nicht, ich tue es aber wenn ich sie sehe.“ Das hätte festgestellt werden müssen. Wie die Abgabenbehörde selbst ausführt, kommt es darauf an, ob die freie Dienstnehmerin einen anderen, geeigneten Vertreter heranziehen kann. Dass der Vertreter geeignet sein muss, schränkt zwar naturgemäß den infrage kommenden Personenkreis ein, ist aber für die Zuordnung der Dienstnehmereigenschaft unschädlich. Geeignet ist, wer die geschuldete Tätigkeit, nämlich die Beratung über unsere Produkte ausüben kann (sinnvollerweise also Personen, die entsprechend eingeschult wurden).

Dass Fachberaterinnen mit uns bei längeren Abwesenheitszeiten Rücksprache gehalten haben, hat organisatorische Gründe, mit denen keine Weisungs- oder Kontrollrechte verbunden sind.

Letztlich ist es für uns nicht relevant, aus welchen Gründen Fachberaterinnen ihre Tätigkeit nicht ausüben. Wesentlich und ergänzend festzustellen ist, dass keine Fachberaterin eine

Arbeitspflicht hatte und sie nicht unsere Zustimmung einholen musste, wenn sie nicht arbeiten konnte oder arbeiten wollte.

Im Übrigen verweisen wir auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 19. Dezember 2012, 2012/08/0224), wonach die bloße Bekanntgabe von Krankheit

oder anderen Verhinderungen durch den freien Dienstnehmer beim Dienstgeber für die Zuordnung der Dienstnehmereigenschaft unschädlich ist.

In diesem Zusammenhang halten wir außerdem fest, dass es - wie in der Berufung angeführt - bei der Beurteilung der Dienstnehmereigenschaft auf die Definition des Einkommensteuergesetzes ankommt, welche dem Sozialversicherungsrecht zwar ähnlich, jedoch nicht deckungsgleich ist. Nach dem Einkommensteuergesetz gibt es zwei primäre Kriterien zur Abgrenzung der Dienstnehmereigenschaft, nämlich die Weisungsgebundenheit und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Nur wenn anhand dieser beiden Hauptkriterien eine klare Abgrenzung nicht möglich wäre, sind weitere Kriterien heranzuziehen. Ein solches wäre das Vertretungsrecht. Die Prüfung der Abgabenbehörde in Bezug auf die Dienstnehmereigenschaft der Fachberaterinnen hat sich daher zuerst auf die Weisungsgebundenheit und die Einbindung in den geschäftlichen Organismus zu konzentrieren. Es ist nicht gerechtfertigt, dass die Abgabenbehörde das Vertretungsrecht in den Mittelpunkt ihrer Entscheidung stellt, noch dazu wenn sie Feststellungen einseitig zu unseren Lasten trifft und diese Feststellungen einseitig zu unseren Lasten würdigt - all dies ohne unser rechtliches Gehör zu wahren.

6.

*Auf das in unserer Berufung weiters thematisierte Abgrenzungskriterium des „Unternehmerwagnisses“ geht die Abgabenbehörde nur insoweit ein, als sie erwähnt, dass die Fachberaterinnen (mit Ausnahme jener, die in Höhe der Geringfügigkeitsgrenze beschäftigt sind) eine Umsatzbeteiligung haben. Weitergehende Erhebungen haben nicht stattgefunden oder werden nicht festgestellt. Nach der Rechtsprechung sind bei der Beantwortung der Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses (wenn schon ergänzende Kriterien herangezogen werden) dafür und dagegen sprechende Tatsachen in jedem Einzelfall sorgfältig festzustellen und aus dem gewonnenen Gesamtbild sind Schlüsse zu ziehen (VwGH 5. Oktober 1994, 92/15/0230). Dies ist nicht geschehen. Zum Beweis, dass die Fachberaterin selbst ein Unternehmerwagnis trifft, haben wir bereits in unserer Berufung die Einvernahme von Frau **AP** beantragt. Diesen Antrag halten wir aufrecht. Die Berufungsvorentscheidung ist mangelhaft, weil eine Feststellung und Abwägung der Abgrenzungskriterien nicht umfassend, sondern nur einseitig und exemplarisch (und noch dazu unzutreffend) stattgefunden hat.*

7.

Zusammenfassend halten wir fest, dass die Fachberaterinnen den Arbeitsplatz und ihre Arbeitszeit grundsätzlich frei wählen können. Entgegen der Argumentation der Abgabenbehörde sind sie in ihrer Wahl nicht wesentlich, sondern nur durch organisatorische Notwendigkeiten eingeschränkt (außerhalb der Öffnungszeiten, z.B. um Mitternacht oder an einem Sonntag kann naturgemäß keine Beratung über Produkte

stattfinden, wenn die Kaufhäuser des Vertriebspartners abgesehen vom Nachtwächter menschenleer sind).

Eine Vertretungsmöglichkeit besteht für die Fachberaterinnen sehr wohl. Die abschließende Behauptung der Abgabenbehörde (Seite 7), die Fachberaterinnen hätten keine „Gestaltungsmöglichkeit ihrer Tätigkeit“, ist überhaupt eine Behauptung, die sich auf keine

Feststellung stützen kann. Die Tätigkeit ist die Beratung — die Fachberaterinnen sind frei in ihrer Entscheidung, wie sie ein Beratungsgespräch führen. Dass keine Betriebsmittel erforderlich sind, liegt in der Natur der geschuldeten Tätigkeit und ist nicht Ausdruck einer Weisungsgebundenheit uns gegenüber oder der Eingliederung in unseren Betrieb. Kontrollen oder Meldepflichten der Fachberaterinnen bestehen nicht.

Die Ermittlung des von der Behörde als rechtlich relevant angesehenen Sachverhaltes ist unvollständig und einseitig verzerrt zu unseren Lasten sowie unter Verletzung unseres Parteiengehörs erfolgt. Von uns gestellte Beweisanträge, die wir in diesem Vorlageantrag ergänzen und präzisieren, wurden bisher ignoriert. Tatsächlich überwiegen die Merkmale eines Dienstverhältnisses nicht gegenüber jenen eines freien Dienstverhältnisses.

Die von uns gestellten Berufungsanträge ("Berufung vom 26. Juli 2012) halten wir weiterhin aufrecht.

8.

Die Abgabenbehörde hat den Aussetzungsantrag (Punkt 3. des Schriftsatzes vom 26. Juli 2012) bisher übergangen. Diesen halten wir aufrecht und beantragen nochmals die Aussetzung der Einhebung der Nachforderung. Keiner der Ausschließungsgründe des § 212 a Abs. 2 Bundesabgabenordnung liegt weiterhin vor.

...

Dem Vorlageantrag legte die Bf die Aussagen der 5 Beraterinnen bei, die diese vor der Prüferin der Wiener Gebietskrankenkasse getätigt haben. Diese lauten folgendermaßen:

...

Fr. 2. *gibt wahrheitsgemäß und unbeeinflusst zu Protokoll:*

*Ich bin seit Herbst 2004 mit Unterbrechungen für die **Bf.** tätig.*

Ich arbeite meistens Fr., Sa, Mo, manchmal auch andere Tage, wenn ich an einem meiner fixen Tage nicht kann. Manchmal arbeite ich auch 4 oder 5 Tage in einer Woche, wenn es z.B. ein Sonderangebot gibt. Dies ist im Einvernehmen mit der Firma so ausgemacht. Meine Arbeitszeit ist meist von ca 11Uhr bis ca 18—19Uhr, selten länger, wenn nichts los ist auch kürzer. Was gewesen wäre, wenn ich zum Beispiel am Samstag gar nicht mehr arbeiten hätte wollen, kann ich nicht sagen, das wollte ich nie, weil da verdient man am

besten. ich nehme an, man würde mich ersuchen doch Samstag zu arbeiten oder vielleicht jemanden anderen schicken. Ich bekomme am Tag 20.— fix und 5% des Umsatzes, in manchen Häusern (wo weniger los ist) 8%. Den Umsatz schreibe ich jeden Tag auf, die Leiterin der Abteilung des Marktes zeichnet gegen und gibt einem Stempel drauf, dass ich da war, und ich schicke dann am Montag der Firma die Lieferscheine. Die Abrechnung meines Entgeltes ist dann immer Ende des Monats manchmal 4, manchmal 5 Wochen.

Am Anfang gab es eine Einschulung in der **Bf.** über einen Tag und jährlich gibt es Schulungen für ein oder 2 Tage, jeweils über die Produkte, in der **Bf.** Das bekommt man nicht bezahlt, nur das Essen und eine Einladung am Abend.

Bekleidungsvorschriften gibt es derzeit keine, nur ein Namensschild mit Firmenaufdruck. Bis ca. 2010 gab es für einige Zeit eine rote Schürze mit Firmenaufdruck zu tragen.

Ich war beim **Möbelhändler1**, Adresse1 und Adresse1b und im **Möbelhändler2**

Adresse2. Diese Orte kann man sich nach Verfügbarkeit aussuchen und die blieben dann fix.

Manche Orte bekommt man nur, wenn man die ganze Woche arbeitet, zB **Möbelhändler2**

Adresse2a. Im Markt selber ist eine fix aufgebaute Fläche mit allen Produkten und Preislisten und ich habe eine Mappe von Bf... mit den genauen Produktbeschreibungen. Von mir mitbringen muß ich nichts. Melden im Markt bei der Abteilungsleiterin muß ich mich nicht, ich tue es aber, wenn ich sie sehe. Diese ist auch zuständig, wenn ich ein Anliegen habe.

Natürlich konnte ich nur während der Öffnungszeiten arbeiten, die Personalräume wie Toiletten, Kantine etc. konnte ich benutzen. Wenn ich eine Pause machen wollte, habe ich das den Verkäuferinnen im Markt gesagt und die haben dann für mich mitübernommen. Genauso, wenn ich einmal kurz krank war oder sonst nicht konnte. Krankheit muß ich melden (bei **Bf...**), Urlaub wurde mit Hr. **AussendienstMA**, jetzt mit Hrn. **MABf** von der **Bf.** ausgemacht. In diesen Fällen werde ich dann abgemeldet, außer ich hatte schon genug verdient in dem Monat und ich bin nicht so lange weg. Vertreten lassen von einer anderen Person habe ich mich nie, ich kann nicht sagen, ob das gestattet ist. Ich hätte auch für andere Firmen arbeiten dürfen, außer für direkte Konkurrenzunternehmen.

Am ersten Tag in einem neuem Markt war Hr. **AussendienstMA** bzw. Hr. **MABf**, der Aussendienstmitarbeiter, mit und hat mich der zuständigen Abteilungsleiterin vorgestellt und mir alles gezeigt und die Verhältnisse im Markt erklärt. Er oder Hr. **österreichweiterMABf** (zuständig für ganz Österreich) kommen dann hin und wieder nachschauen, ob alles passt und stimmt. Ich und die Abteilungsleiterin werden auch befragt, wie alles läuft und ob wir zufrieden sind. Das kann ich aber auch jederzeit telefonisch machen. Meine Bestellungen gebe ich der Abteilungsleiterin und die bestellt dann über den Markt, was über die automatischen Nachlieferungen von Bf... hinausgeht oder nicht funktioniert hat.

...

...

Fr. 3. gibt wahrheitsgemäß und unbeeinflusst zu Protokoll:

Ich bin seit 5.9.2007 für die Bf. tätig. Ich arbeite an verschiedenen Tagen, meistens Do, Fr., Sa, Mo, manchmal auch andere Tage. Manchmal arbeite ich auch 4 oder 5 Tage in einer Woche, wenn es sich ausgeht. Dies ist im Einvernehmen mit der Firma so ausgemacht. Wenn ich nicht komme, sage ich das beim **Möbelhändler1** und auch Hr. **AussendienstMA**, dem Verkaufsleiter. Meine Arbeitszeit ist meist von ca. 10/10.30 Uhr bis ca 17 Uhr, selten länger. Was gewesen wäre, wenn ich zum Beispiel am Samstag gar nicht mehr arbeiten hätte wollen, kann ich nicht sagen, das wollte ich nie, weil da verdient man am besten.

Ich bekomme am Tag 20.- fix und 5% des Umsatzes. Den Umsatz schreibe ich jeden Tag p auf, die Leiterin der Abteilung des Marktes zeichnet gegen und gibt einem Stempel drauf, dass Wich da war, und ich schicke dann am Montag der Fr. **AP.** in der Firma die Lieferscheine. Die Abrechnung meines Entgeltes ist dann immer Anfang des nächsten Monats per Post.

Am Anfang gab es eine Einschulung in der Bf. über einen Tag und jährlich gibt es Schulungen für einen Tag, jeweils über die Produkte, in der Bf.. Ob ich das bezahlt bekomme, weiß ich nicht.

Bekleidungsvorschriften gibt es keine, nur ein Namensschild mit Firmenaufdruck. Ich bin beim **Möbelhändler1** im Adresse1c. Diesen Ort konnte man sich nach Verfügbarkeit aussuchen und bleibt dann, außer man will es ändern. Im Markt selber ist eine fix aufgebaute Fläche mit allen Produkten und Preislisten. Von mir mitbringen muß ich nichts. Melden im Markt bei der Abteilungsleiterin muß ich mich nicht, ich tue es aber, wenn ich sie sehe. Diese ist auch zuständig, wenn ich ein Anliegen habe. Ich könnte während der gesamten Öffnungszeiten arbeiten. Die Personalräume wie Toiletten, Kantine etc. kann ich benutzen. Wenn ich eine Pause machen will, sage ich das den Verkäuferinnen im Markt und die übernehmen dann für mich mit. Genauso, wenn ich einmal kurz krank bin oder sonst nicht kann. Krankheit muß ich melden (bei Bf...), Urlaub wird Fr. **AP.** von der Bf.. bekanntgegeben. In diesen Fällen werde ich dann abgemeldet. Vertreten lassen von einer anderen Person kann ich mich nicht. Ich dürfte auch für andere Firmen arbeiten, außer für direkte Konkurrenzunternehmen. Am ersten Tag im neuen Markt war Hr. **AussendienstMA** mit und hat mich der zuständigen Abteilungsleiterin vorgestellt und eingewiesen. Er kommt dann ca alle 2 Monate nachschauen, ob alles passt und stimmt und ob ich ein Anliegen habe. Ich und die Abteilungsleiterin werden auch befragt, wie alles läuft und ob wir zufrieden sind. Das kann ich aber auch jederzeit telefonisch machen. Die Bestellungen macht die Abteilungsleiterin von **Möbelhändler1**, damit habe ich nichts zu tun.

...

...

3.

Fr. 1. gibt wahrheitsgemäß und unbeeinflusst zu Protokoll:

*Ich war von September 2005 bis 30.6.2009 für die **Bf.** tätig.*

ich habe Freitag und Samstag gearbeitet, jeweils vom Aufsperrern um 9 Uhr bis ca 17 oder 18 Uhr, je nach Menge der Kunden. Die Tage habe ich mir selber ausgesucht. Was gewesen wäre, wenn ich zum Beispiel am Samstag gar nicht mehr arbeiten hätte wollen, kann ich nicht sagen, das wollte ich nie, weil da hat man am besten verdient. Ich habe im Monat etwas über 300.— fix verdient, außer, ich habe bestimmte Produkte verkauft, dann war es etwas mehr. Ich habe die Arbeitsblätter, die am Anfang im Markt abgezeichnet werden mussten, in die Firma geschickt und die Abrechnung meines Entgeltes war dann immer ein Monat im nachhinein.

*Es gab laufend jedes Jahr einen Tag Schulung über die Produkte, die wurden nicht extra bezahlt, nur das Essen haben wir bekommen und am Abend wären wir eingeladen gewesen. Bekleidungsvorschriften gab es keine, wir trugen aber Namensschilder von der **Bf.** Ich war beim **Möbelhändler2** in der **Adresse2b.** Diesen Ort konnte ich mir aussuchen (es wäre auch noch **Möbelhändler1 Adresse1d** in Frage gekommen) und der blieb dann fix. Im Markt selber war ein fix aufgebauter Stand mit allen Produkten und Preislisten, mitbringen musste ich nichts.*

*Melden im Markt musste ich mich nicht extra, weil man mich ja automatisch gesehen hat, dass ich da bin. Ich konnte während der ganzen Öffnungszeiten arbeiten, die Personalräume wie Toiletten, Kantine etc. konnte ich benutzen. Wenn ich eine Pause machen wollte, habe ich das den Verkäuferinnen im Markt gesagt und die haben dann für mich mitübernommen im Rahmen ihrer Beschäftigung oder sie haben mich gerufen, wenn eine besonder Kunde kam. Genauso, wenn ich einmal kurz krank war oder sonst nicht konnte. Länger krank war ich nie, Urlaub wurde mit Hr. **AussendienstMA** von der **Bf.** ausgemacht. In diesem Fall wurde ich dann abgemeldet. Vertreten lassen von einer anderen Person habe ich mich nie, ich glaube nicht, dass das erlaubt gewesen wäre.*

Ich weiss auch nicht, ob ich für eine andere Firma arbeiten hätte dürfen, aber Geschirr hätte ich sicher nicht verkaufen dürfen.

*Am ersten Tag im Markt war **Fr. MA2Bf** von **Bf...** da, die mir alles zeigen sollte, aber ich habe schon verkauft und sie hat gemerkt, ich kann das schon. **Hr. AussendienstMA** von **Bf...** kam*

dann meist jede oder jede 2. Woche nachschauen, ob alles passt oder ob es Probleme gibt und hat meine Bestellungen entgegengenommen. Er hat auch mit der Abteilungsleiterin im Haus gesprochen.

...

...

Fr. 4. gibt wahrheitsgemäß und unbeeinflusst zu Protokoll:

Wann genau ich für die **Bf.** beschäftigt war, kann ich nicht sagen, es waren ca. 2 Jahre. Ich habe Mo, Di, Fr und Sa gearbeitet, jeweils von 9:30/10 Uhr bis ca 18/18.30, manchmal auch früher, je nach Geschäftsgang. Die Tage habe ich mir selber ausgesucht. Was gewesen wäre, wenn ich zum Beispiel am Samstag gar nicht mehr arbeiten hätte wollen, kann ich nicht sagen, das wollte ich nie, weil da hat man am besten verdient. Ich habe am Tag 20.- fix bekommen und dann 5% des Umsatzes. Diesen habe ich jeden Tag aufgeschrieben und dann am Montag der Firma übermittelt. Die Abrechnung meines Entgeltes war dann immer ein Monat im nachhinein.

Am Anfang gab es eine Einschulung in der **Bf.** über einen Tag und laufend gab es Schulungen, jeweils über die Produkte. Bekleidungsvorschriften gab es keine.

Ich war beim **Möbelhändler1** Adresse1a und Adresse1b und im **Möbelhändler2** Adresse2a. Diese Orte konnte man sich aussuchen und die blieben dann fix. Im Markt selber war ein fix aufgebauter Stand mit allen Produkten und Preislisten, mitbringen musste ich nichts. Melden im Markt musste ich mich nicht. wenn ich da war. Natürlich konnte ich nur während der Öffnungszeiten arbeiten, die Personalräume wie Toiletten, Kantine etc. konnte ich benutzen. Wenn ich eine Pause machen wollte, habe ich das den Verkäuferinnen im Markt gesagt und die haben dann für mich mitübernommen im Rahmen ihrer Beschäftigung. Genauso, wenn ich einmal kurz krank war oder sonst nicht konnte. Krankheit musste man melden (bei Bf... und im Markt), Urlaub wurde mit Hr **AussendienstMA** von der **Bf.** ausgemacht. In diesen Fällen wurde ich dann abgemeldet und war dann mit meinem Mann mitversichert. Vertreten lassen von einer anderen Person habe ich mich nie, ich kann nicht sagen, ob das gestattet gewesen wäre. Ich weiss auch nicht, ob ich für eine andere Firma arbeiten hätte dürfen.

Am ersten Tag in einem neuem Markt war **Hr. AussendienstMA**, der Verkaufsleiter, mit und hat mich der Geschäftsleitung und den Angestellten vorgestellt und mir alles gezeigt und erklärt. Er kam dann meist jede oder jede 2. Woche nachschauen, ob alles passt, und hat meine Bestellungen entgegengenommen.

...

...

Fr. 5 gibt wahrheitsgemäß und unbeeinflusst zu Protokoll:

Ich war von Februar 2005 bis 30.6.2009 mit Unterbrechungen für die **Bf.** tätig. Ich habe Freitag und Samstag gearbeitet, jeweils 10 Uhr bis 18 Uhr mit 1 Stunde Mittagspause. Die Tage sind mir von der **Bf.** vorgegeben worden, ich konnte jedoch einzelne Tage auch einmal tauschen, in Summe je 8 Tage pro Monat. Wenn ich zum Beispiel am Samstag gar nicht mehr arbeiten hätte wollen, das wäre nicht gegangen, weil die Märkte, in denen ich war, diese Tage wollten (verkaufsstärkste Tage). Ich habe im Monat immer die Geringfügigkeitsgrenze des jeweiligen Jahres fix verdient. Ich habe im Lieferscheinbuch immer eine Art Protokoll über die Verkäufe führen müssen, da ging ein Teil Bf.. und ein Teil an den Markt. Das war auch gleichzeitig die Kontrolle für die **Bf.**, dass ich

gearbeitet habe. Die Abrechnung meines Entgeltes war dann immer am Ende des Monat im nachhinein.

Es gab meistens 1 Mal im Jahr einen Tag Schulung über die Produkte in der Firma selbst, die wurden nicht extra bezahlt, nur das Essen haben wir bekommen und am Abend sind wir eingeladen gewesen.

Bekleidungs Vorschriften gab es keine, wir trugen aber Namensschilder von der Firma

*Ich war beim **Möbelhändler1** Adresse1d, **Möbelhändler1** Adresse1b, **Möbelhändler3**. Adresse2b.. Diese Orte wurden mir zugeteilt. Im Markt selber war ein fix aufgebauter Stand mit allen Produkten und Preislisten, mitbringen musste ich nichts außer die Produktkataloge, die ich von der Bf.. im Zuge der Schulungen bekommen habe. Im Markt habe ich mich bei den Verkäuferinnen gemeldet, wenn ich da war. Ich konnte während der ganzen Öffnungszeiten arbeiten, die Personalräume wie Toiletten, Kantine etc. konnte ich benutzen. Wenn ich eine Pause machen wollte, habe ich das den Verkäuferinnen im Markt gesagt und die haben dann für mich mitübernommen im Rahmen ihrer Beschäftigung. Wenn ich einmal krank war oder sonst nicht konnte habe ich das der Bf.. Fr. **AP**. gemeldet. Länger krank war ich nie, Urlaub wurde auch mit Fr. **AP**. ausgemacht. In diesem Fall wurde ich dann abgemeldet. Vertreten lassen von einer anderen Person konnte man sich nicht. Ich durfte auch für andere Firmen arbeiten, ob auch Geschirr verkaufen, das weiss ich nicht mehr.*

*Am ersten Tag im Markt war **Hr. AussendienstMA** von Bf... da, der mir alles gezeigt hat und mich im Markt der Geschäftsleitung vorgestellt hat. Hr. AussendienstMA kam dann meist jede oder jede 2. Woche nachschauen, ob alles passt oder ob es Probleme gibt, und hat meine Bestellungen entgegengenommen, beim Möbelhändler3. hat das der Abteilungsleiter selbst gemacht. Er hat auch mit der Abteilungsleiterin im Haus gesprochen, ob von ihrer Seite meine Arbeit in Ordnung ist.*

...

Über die Aussagen der fünf Damen hat die Wiener Gebietskrankenkasse im Zuge des Erhebungsauftrages der Überprüfung einen Erhebungsbericht verfasst, der im Wesentlichen wie folgt lautet:

...

Die Dienstnehmerinnen 4., 2., 1., 3.. und 5.. wurden niederschriftlich befragt und gaben zusammengefasst zu Protokoll:

*Nach einer eintägigen Einschulung in der Bf. konnte ein Einsatzort (dzt. unbesetzte Filialen der Fa. **Möbelhändler1** und **Möbelhändler2**) und bestimmte (verkaufsstärke) Tage im Einvernehmen mit der Firma gewählt werden, die dann im Wesentlichen fix waren. Ein Wechsel war möglich, allerdings nur langfristig und nach Verfügbarkeit einer anderen fixen Stelle. Die Einsatzzeiten waren an die Öffnungszeiten des jeweiligen Marktes gebunden, sie konnten in diesem Rahmen gewählt werden. Die dem Personal*

des Marktes zur Verfügung stehenden Räumlichkeiten wie WC, Kantine etc. konnten mitbenutzt werden, die Hausordnung des Marktes war einzuhalten (s. Vertrag). Vorgeschriebene Bekleidung gab es nicht, Namensschilder mit dem Aufdruck der **Bf.** waren obligatorisch. Einmal jährlich fanden verpflichtende Schulungen am Betriebsort statt.

Eigene Betriebsmittel waren nicht beizustellen, der Arbeitsplatz war fertig vorgegeben und alle Unterlagen wurden zur Verfügung gestellt.

Die Bezahlung betrug fix 20.- pro Einsatztag und eine Umsatzbeteiligung (Ausnahme **Fr. 5**: fixe Tage, fixe Zeiten, fixe Bezahlung in Höhe Geringfügigkeitsgrenze).

Abwesenheiten (Krankheit, sonstige Verhinderung) waren zu melden, Urlaub mit der Firma zu vereinbaren. Eine Vertretung wurde zu keiner Zeit von keiner der Damen gestellt, die theoretische Möglichkeit dazu entweder dezitiert verneint oder mit "ich weiß nicht, ob es möglich gewesen wäre" angegeben. Kurze Abwesenheiten wurden von den Beschäftigten des Marktes abgedeckt.

Es gab regelmäßige Kontrollen seitens der Firma durch Besuche des Verkaufsleiters, der auch meist die Bestellungen der Damen entgegennahm und dem die Einführung am Beginn eines neuen Arbeitsortes oblag. Weiters wurde mit wöchentlichen Berichten, die von den jeweiligen AbteilungsleiterInnen im Markt gegenzuzeichnen waren, der Umsatz und somit die Anwesenheit und die Qualität der Arbeit kontrolliert.

In seinem Schreiben von 4.4.12 nimmt Hr. Dr. Rainer Toperczer als Anwalt der **Bf.** Stellung in dieser Angelegenheit und bestätigt darin selbst einige Punkte, die eine Dienstnehmereigenschaft im Sinne des § 4/2 ASVG begründen. Insbesondere: der vorgegebene Arbeitsplatz ohne weitere Gestaltungsmöglichkeit; die bisherige Rechtssprechung, die Werbestände in Kaufhäusern als Bestandteil des Betriebes definiert; die "Weisungen" hinsichtlich der Einsatztage sowie bezüglich des Vorgehens der Beschäftigten in Verkaufsgesprächen und das Fehlen jeglicher Gestaltungsfreiheit in unternehmerischer Hinsicht. In Bezug auf eine generelle Vertretungsmöglichkeit wird nur auf diverse Bestimmungen verwiesen und auf die Vorgangsweise im Betrieb selbst nicht eingegangen. Im Vertrag wurde eine Solche ausgeschlossen und dies auch in den Niederschriften bestätigt.

Zusammenfassend wird festgestellt, dass die wesentlichen Kriterien eines Freien Dienstvertrages nicht erfüllt werden. Die Wahl des Arbeitsplatzes und der Arbeitszeit sind nur bedingt möglich (Vorgabe eines starren Rahmens seitens der Firma- "freie Plätze" in Filialen Möbelhändler, Einsatz an verkaufsstarken Tagen erwünscht), keine Vertretungsmöglichkeit, keine Gestaltungsmöglichkeit der Tätigkeit und des Arbeitsplatzes, keine Betriebsmittel, diverse Meldepflichten und Kontrollen.

...

IV. Beweiswürdigung

Beweis wurde erhoben durch Einsicht in den Lohnsteuerprüfungsakt des Finanzamtes samt Prüfungsunterlagen und in die vorliegenden einzelnen Befragungen der Beraterinnen durch die Wiener Gebietskrankenkasse im Zuge der GPLA. Ebenfalls wurde Einsicht genommen in deren Aussagen, auch in Relation zu den Erfahrungen des Alltags mit Beratern in Möbelhäusern etc. und Internetrecherche betreffend der Spezialität der Produktvielfalt der Bf.

Desweiteren wurde von Seiten des Bundesfinanzgerichtes Einsicht genommen in den Erhebungsbericht der Wiener Gebietskrankenkasse.

Darüber hinaus wurde auch Einsicht genommen in sämtliche mittlerweile ergangenen Erkenntnisse des Bundesverwaltungsgerichtes, dieselben Damen betreffend, bezogen auf das ASVG-Verfahren, die der Beschwerde stattgegeben haben, und denen umfangreiche Zeugenbefragungen der betroffenen Personen sowie Erhebungen zu Grunde liegen, die für den gegenständlichen Fall wichtige Informationen geboten haben.

Die Verwertung von Ergebnissen eines anderen Verfahrens in einem Verwaltungsverfahren ist zulässig, zumal dem Verwaltungsverfahren der Grundsatz der unmittelbaren Beweisaufnahme fremd ist (VwGH 8.7.2009, 2006/15/0264; VwGH 28.10.2009, 2007/15/0070; 20.5.2010, 2006/15/0290). Die Bundesabgabenordnung leitet diesen Grundsatz aus den §§ 183 Abs. 2, 269 Abs. 2 und 275 Abs. 2 1. Satz ab.

V. Rechtsgrundlagen

§ 47 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 8/2005

(1) Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt. Die Einkommensteuer für Bezüge und Vorteile von ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes ist durch Abzug vom Arbeitslohn auch dann zu erheben, wenn die ausländische Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes im Inland über keine Betriebsstätte (§ 81) verfügt; für die Erhebung ist das Finanzamt Graz-Stadt zuständig.

(2) 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. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b vorliegen. Ein Dienstverhältnis ist weiters bei Personen anzunehmen, die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 beziehen.

§ 4 ASVG idF BGBl. I Nr. 17/2012

(1) In der Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung sind auf Grund dieses Bundesgesetzes versichert (vollversichert), wenn die betreffende Beschäftigung weder gemäß den §§ 5 und 6 von der Vollversicherung ausgenommen ist, noch nach § 7 nur eine Teilversicherung begründet:

- 1. die bei einem oder mehreren Dienstgebern beschäftigten Dienstnehmer;*
- 2. die in einem Lehrverhältnis stehenden Personen (Lehrlinge)*
- 3. die im Betrieb der Eltern, Großeltern, Wahl- oder Stiefeltern ohne Entgelt regelmäßig beschäftigten Kinder, Enkel, Wahl- oder Stiefkinder, die das 17. Lebensjahr vollendet haben und keiner anderen Erwerbstätigkeit hauptberuflich nachgehen, alle diese, soweit es sich nicht um eine Beschäftigung in einem land- oder forstwirtschaftlichen oder gleichgestellten Betrieb (§ 27 Abs. 2) handelt;*
- 4. die zum Zwecke der vorgeschriebenen Ausbildung für den künftigen, abgeschlossene Hochschulbildung erfordernden Beruf nach Abschluß dieser Hochschulbildung beschäftigten Personen, wenn die Ausbildung nicht im Rahmen eines Dienst- oder Lehrverhältnisses erfolgt, jedoch mit Ausnahme der Volontäre;*
- 5. Schüler (Schülerinnen), die in Ausbildung zum gehobenen Dienst für Gesundheits- und Krankenpflege nach dem Gesundheits- und Krankenpflegegesetz, BGBl. I Nr. 108/1997, oder zum Krankenpflegefachdienst oder zum medizinisch-technischen Fachdienst im Sinne des Bundesgesetzes über die Regelung des medizinisch-technischen Fachdienstes und der Sanitätshilfsdienste, BGBl. Nr. 102/1961, stehen, bzw. Studierende an einer medizinisch-technischen Akademie nach dem MTD-Gesetz, BGBl. Nr. 460/1992, oder an einer Hebammenakademie nach dem Hebammengesetz, BGBl. Nr. 310/1994;*
- 6. Vorstandsmitglieder (Geschäftsleiter) von Aktiengesellschaften, Sparkassen, Landeshypothekenbanken sowie Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit und hauptberufliche Vorstandsmitglieder (Geschäftsleiter) von Kreditgenossenschaften, alle diese, soweit sie auf Grund ihrer Tätigkeit als Vorstandsmitglied (GeschäftsleiterIn) nicht schon nach Z 1 in Verbindung mit Abs. 2 pflichtversichert sind;*
- 7. die Heimarbeiter und die diesen nach den jeweiligen gesetzlichen Vorschriften über die Heimarbeit arbeitsrechtlich gleichgestellten Personen;*
- 8. Personen, denen im Rahmen beruflicher Maßnahmen der Rehabilitation nach den §§ 198 oder 303 berufliche Ausbildung gewährt wird, wenn die Ausbildung nicht auf Grund eines Dienst- oder Lehrverhältnisses erfolgt;*

9. Personen mit österreichischer Staatsbürgerschaft, die von einer Entwicklungshilfeorganisation gemäß § 1 Abs. 2 des Entwicklungshilfegesetzes, BGBl. Nr. 474/1974, im Rahmen der Entwicklungshilfe als Entwicklungshelfer oder Experte beschäftigt bzw. ausgebildet werden;

10. Personen, die an einer Eignungsausbildung im Sinne der §§ 2b bis 2d des Vertragsbedienstetengesetzes 1948, BGBl. Nr. 86, teilnehmen;

11. die Teilnehmer/innen des Freiwilligen Sozialjahres, des Freiwilligen Umweltschutzjahres, des Gedenkdienstes oder des Friedens- und Sozialdienstes im Ausland nach dem Freiwilligengesetz, BGBl. I Nr. 17/2012;

12. Personen, die eine Geldleistung gemäß § 4 des Militärberufsförderungsgesetzes, BGBl. Nr. 524/1994, beziehen;

13. geistliche Amtsträger der Evangelischen Kirchen AB und HB hinsichtlich der Seelsorgetätigkeit und der sonstigen Tätigkeit, die sie in Erfüllung ihrer geistlichen Verpflichtung ausüben, zum Beispiel des Religionsunterrichtes, ferner Lehrvikare, Pfarramtskandidaten, Diakonissen und die Mitglieder der evangelischen Kirchenleitung, letztere soweit sie nicht ehrenamtlich tätig sind;

14. die den Dienstnehmern im Sinne des Abs. 4 gleichgestellten Personen.

(2) Dienstnehmer im Sinne dieses Bundesgesetzes ist, wer in einem Verhältnis persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegen Entgelt beschäftigt wird; hiezu gehören auch Personen, bei deren Beschäftigung die Merkmale persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegenüber den Merkmalen selbständiger Ausübung der Erwerbstätigkeit überwiegen. Als Dienstnehmer gelten jedenfalls Personen, die mit Dienstleistungsscheck nach dem Dienstleistungsscheckgesetz (DLSG), BGBl. I Nr. 45/2005, entlohnt werden. Als Dienstnehmer gilt jedenfalls auch, wer nach § 47 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 EStG 1988 lohnsteuerpflichtig ist, es sei denn, es handelt sich um

1. Bezieher von Einkünften nach § 25 Abs. 1 Z 4 lit. a oder b EStG 1988 oder

2. Bezieher von Einkünften nach § 25 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988, die in einem öffentlich-rechtlichen Verhältnis zu einer Gebietskörperschaft stehen oder

3. Bezieher/innen von Geld- oder Sachleistungen nach dem Freiwilligengesetz.

(3) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 139/1997)

(4) Den Dienstnehmern stehen im Sinne dieses Bundesgesetzes Personen gleich, 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,

- 1. 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*
- 2. dass es sich bei dieser Tätigkeit um eine (Neben-)Tätigkeit nach § 19 Abs. 1 Z 1 lit. f B-KUVG handelt oder*
- 3. dass eine selbständige Tätigkeit, die die Zugehörigkeit zu einer der Kammern der freien Berufe begründet, ausgeübt wird oder*
- 4. dass es sich um eine Tätigkeit als Kunstschaffender, insbesondere als Künstler im Sinne des § 2 Abs. 1 des Künstler-Sozialversicherungsfondsgesetzes, handelt.*

(5) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 39/1997)

(6) Eine Pflichtversicherung gemäß Abs. 1 schließt für dieselbe Tätigkeit (Leistung) eine Pflichtversicherung gemäß Abs. 4 aus.

(7) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 39/1997)

VI. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen zu leisten.

Zu den Dienstnehmern gehören nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998.

Die Definition des § 47 Abs 2 ist nach *Fellner* im Hofstätter/Reichel Kommentar zu § 47 Abs. 2 EStG, Rz 27 eine eigenständige des Steuerrechts, weder dem bürgerlichen Recht, dem Sozialversicherungsrecht noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Die Absicht des historischen Gesetzgebers ging dahin, ein tatsächliches Verhältnis oder, mit anderen Worten, einen Zustand zu umschreiben (vgl VwGH 22. 1. 1986, 84/13/0015).

Die Definition eines Dienstverhältnisses in § 47 Abs 2 EStG ist daher mit den teilweise gleichlautenden Begriffen des Arbeits- und Sozialrechts nicht immer ganz deckungsgleich. Demzufolge ist nach VwGH 22.2.1996, 94/15/0123 immer nach abgabenrechtlichen Gesichtspunkten zu untersuchen, welche Merkmale überwiegen, diejenigen, die für eine Selbständigkeit oder diejenigen, die für eine Dienstnehmereigenschaft sprechen.

Allerdings ist zu beachten, dass das ASVG auch auf den § 47 Abs. 2 EStG verweist und daher ein inhaltlicher Konnex der Dienstnehmereigenschaft nach ASVG und nach § 47 Abs. 2 EStG jedenfalls gegeben ist.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Diese beiden Hauptkriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sind daher ausschlaggebend zur Beurteilung, ob es sich um einen Dienstnehmer handelt.

Unter Weisungsgebundenheit ist die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit im Form von weitgehender Unterordnung zu verstehen, die in der Folge zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers führt – siehe VwGH vom 20.1.2016, 2012/13/0059. Darunter ist stets eine persönliche Weisungsgebundenheit zu verstehen – die Entschlussfreiheit muss jedenfalls über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus beschränkt sein (VwGH 22.2.1996, 94/15/0123 mwN). In deutlicher Abgrenzung dazu steht die sachliche Weisungsgebundenheit, die sich bei Werkverträgen auf das zu erbringende Werk bzw. den Arbeitserfolg bezieht, wie zB die Verpflichtung eine Arbeit bis zu einem bestimmten Termin fertigzustellen (VwGH 28.5.1015, 2013/15/0162). Eine sachliche Weisungsgebundenheit steht demzufolge dem Selbständigenbegriff nicht entgegen. Persönliche Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und charakteristisch dafür, dass der Arbeitnehmer seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt und nicht einzelne Arbeiten verspricht; dieses persönliche Weisungsrecht fordert also einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit (VwGH 28.3.2000, 96/14/0070).

Für eine persönliche Weisungsgebundenheit spricht zB die fehlende Möglichkeit, die Annahme weiterer Arbeiten zu verweigern – siehe dazu auch *Lenneis* in Jakom, Kommentar zum EStG zu § 47 EStG, Rz 6.

Eine solche Klausel der Ablehnungsmöglichkeit einzelner erteilter Aufträge findet sich im freien Dienstvertrag der gegenständlichen Beraterinnen explizit.

Auch kann eine direkte persönliche Weisungsgebundenheit den Aussagen der Damen vor der Wiener Gebietskrankenkasse nicht entnommen werden, insbesondere weil betont wurde, dass sie sich die Möbelhäuser bzw. Arbeitsörtlichkeiten nach Verfügbarkeit aussuchen konnten.

Insbesondere kann nicht von einer Weisungsgebundenheit der Beraterinnen in Bezug auf ihre Tätigkeit der Beratung ausgegangen werden, da die völlig freie Gestaltung und Herangehensweise der Beratung nicht nur von der Bf mit Nachdruck behauptet wird,

sondern auch keiner der Aussagen der Damen oder anderer Personen, die vor der Gebietskrankenkasse oder vor dem Bundesverwaltungsgericht getätigt wurden, einen Anhaltspunkt für ein dementsprechendes Weisungsrecht zu entnehmen ist.

Die Bf hat in ihrer als Beschwerde zu behandelnden Berufung und im Vorlageantrag mehrfach, aber zu Recht, kritisch angemerkt, dass ihrem Beweisantrag nicht Folge geleistet wurde, und die zuständige Person für Personalangelegenheiten der Bf von der Finanzverwaltung nicht vernommen wurde, die auch Ansprechperson für die freien Dienstnehmerinnen gewesen sei. Damit sei das Recht auf Parteigehör bzw. der amtswegigen Wahrheitsermittlung gem. § 115 BAO verletzt worden.

Dieser Mangel ist allerdings im Beschwerdeverfahren sanierbar (siehe *Ritz BAO*⁶, zu § 93 BAO Rz 16; VwGH 19.3.1998, 96/15/005; 15.3.2001, 98/16/0205-0207; 18.9.2002, 99/17/0261; 19.3.2008, 2008/15/002).

In diesem Zusammenhang sei auch erwähnt, dass die betreffende Person bereits vom Bundesverwaltungsgericht als Zeugin einvernommen wurde und dort im Wesentlichen ausgesagt hat, dass die Beraterinnen keinen persönlichen Weisungen unterlegen seien und auch nicht in den organisatorischen Betrieb der Bf eingebunden gewesen wären.

Daher kommt der Aussage dieser Zeugin, die bei der Bf für Personal und alle Personal betreffenden Angelegenheiten verantwortlich war, im gegenständlichen Fall besondere Bedeutung zu.

Die Frage, ob die Damen in irgendeiner Weise kontrolliert würden, wurde von der Zeugin so beantwortet:

„Nein, die Damen werden nicht kontrolliert.“

Gefragt, ob es Weisungen von der Bf gebe, wie die Beraterinnen ihre Tätigkeit ausüben sollen, z. B., wie Kunden anzusprechen sind oder welche Kunden anzusprechen sind antwortet die Zeugin:

„Nein, es gibt absolut keine Weisungen.“

Auf die Frage, ob es Weisungen gebe, dass die Damen zu einem bestimmten Tag oder zu einer bestimmten Zeit in einem Möbelhaus tätig werden müssen, war die Antwort der Zeugin:

„Nein, es gibt keine Weisung über den genauen Einsatztag.“

Auch die Frage nach der Existenz von Weisungen zur Dauer der Anwesenheit im Möbelhaus, verneinte die Zeugin:

„Nein, es gibt keine Anwesenheitsanweisungen.“

Die gesamte Vernehmung im Erkenntnis des BVwG W131 2004872-1 vom 13.1.2017, vermittelt den Eindruck, dass die Beraterinnen keinen persönlichen Weisungen, die einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit fordern, unterlegen sind.

Auch was die Bezeichnung der Tätigkeit der gegenständlichen Damen angeht, gab es Auffassungsunterschiede – während die Finanzverwaltung durchwegs von „Warenpräsentatorinnen“ spricht, argumentiert die Bf dahingehend, dass es sich bei Warenpräsentatorinnen um Personen handle, die bei einem fix für die betreffenden Waren eingerichteten Verkaufsstand (wie zB auf einer Messe) diese Waren nur in deren Anwesenheit verkaufen, während sich im gegenständlichen Fall die Damen lediglich beratend in Möbelhäusern bei den dort ausgestellten Waren der Bf befanden und Kunden beraten haben, wobei allerdings der Verkauf gleichermaßen durch das Verkaufspersonal des Möbelhauses auch in Abwesenheit der Beraterinnen der Bf stattgefunden hat. Dieses Argument ist schlüssig und auch das Bundesverwaltungsgericht schloss sich dieser Terminologie an.

Das zweite Kriterium der organisatorischen Eingliederung bedeutet, dass der Dienstnehmer Teil des geschäftlichen Organismus des Dienstgebers sein muss. Dafür spricht insb., wenn der Dienstnehmer die Tätigkeit an einem bestimmten Ort im Betrieb des Dienstgebers verrichtet (*Lenneis* in Jakom, Kommentar zum EStG zu § 47 EStG, Rz 7). Diesem Kriterium kommt im gegenständlichen Fall jedoch keine wesentliche Bedeutung zu, da die Beraterinnen ihre Tätigkeit nie innerhalb des Betriebes der Bf ausgeübt haben, sondern explizit in den Räumlichkeiten von Möbelhäusern, Kaufhäusern etc., die die Produkte der Bf zum Kauf angeboten haben. Dass Arbeiten nicht unbedingt in den Räumlichkeiten des Dienstgebers ausgeführt werden müssen, kann für eine selbständige Tätigkeit sprechen, spricht grundsätzlich aber auch nicht gegen das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit, da es im Wirtschaftsleben durchaus nicht unüblich ist (VwGH 29.2.2012, 2008/13/0087). Vielmehr kommt es in Bezug auf die organisatorische Eingliederung auf die Ausgestaltung der Arbeitszeit an, ob diese zB vom Dienstgeber vorgegeben wird, oder Abrufbereitschaft besteht etc.

Auf die Frage, ob diese Beraterinnen in irgendeiner Weise in die Organisationsstruktur des Möbelhauses eingebunden wären, sagte die oben genannte Zeugin wörtlich aus:

„Nein, unsere Dame kann kommen und gehen, wann sie möchte.“

Auch die Frage, ob die Zeugin zum Zeitpunkt der Frage wisse, wo welche Dame in diesem Augenblick, tatsächlich arbeite, wurde verneint.

Gegen eine Einbindung in die Organisationsstruktur der Bf spricht auch, dass es keine Bekleidungsvorschriften für die Damen gab und sie nach eigener Aussage auch keine Betriebsmittel oder Unterlagen mit Ausnahme von Preislisten von der Bf erhalten haben.

Dagegen spricht auch, dass es nach den Aussagen der Damen sowie der Aussage der oben genannten Zeugin vor dem Bundesverwaltungsgericht keine Kontrollen gegeben hätte.

Die entsprechenden Antwort der Zeugin auf die Frage, ob es eine Kontrolle durch den Außendienst gebe, war:

*„Nein. Der Außendienst besucht den Kunden eben "K***- L****" und wird dort mit der Verantwortlichen, mit der Etagenleiterin oder mit der Einkäuferin besprochen, ob noch Waren gewünscht werden oder geliefert werden sollen, ob es Aktionen gibt, die wir anbieten können. Nur das Gespräch zwischen Außendienst und der jeweiligen zuständigen Dame bei "K***- L****".*

Auf die weitere Frage, ob es also nicht notwendig sei, dass der Außendienst bei dieser Gelegenheit mit der Beraterin Kontakt aufnimmt, antwortete die Zeugin:

„Nein, die Notwendigkeit besteht nicht. Man wird sich natürlich begrüßen und "Grüß Gott" sagen, das ist höflich.“

Erst wenn beide genannten Kriterien keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und nicht selbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist das Vorliegen weiterer Kriterien für eine Selbständigkeit zu prüfen, wie etwa ein Unternehmerrisiko oder die Vertretungsbefugnis.

Eines dieser Kriterien, das einen Selbständigen vom Dienstnehmer unterscheidet, und im gegenständlichen Fall Bedeutung zukommen könnte, ist das Vorliegen eines Unternehmerrisikos.

Ein solches liegt dann vor, wenn der Steuerpflichtige die Höhe seiner Einnahmen durch besonderen Arbeitseinsatz, besondere Tüchtigkeit, Fleiß oder Geschicklichkeit beeinflussen kann, wobei er auch Aufträge ablehnen kann bzw. für seine Ausgaben selbst aufkommen muss, weil ihm diese als Selbständiger nicht vom Auftraggeber ersetzt werden. Die Tagespauschale im gegenständlichen Fall beträgt 20 € pro Tag (darunter sind im gegenständlichen Fall mindestens sechs Stunden zu verstehen). Bei einer derartigen Geringfügigkeit kann kaum von einer nennenswerten "Entlohnung" gesprochen werden, vielmehr wird sich bei einer Provisionsbeteiligung von 5 bzw. 8 % die Haupteinnahme je nach Fleiß und Überzeugungskraft der jeweiligen Beraterin hauptsächlich aus den Provisionen der durch sie verkauften Produkte zusammensetzen. Dafür spricht auch die fast wörtlich übereinstimmende Aussage, dass die Damen besonders am Samstag arbeiten wollten, da dieser Tag am verkaufsintensivsten wäre.

Fakten, die gegen ein Unternehmerrisiko sprechen, wie zB Abrechnung nach vorgegebener Arbeitszeit, Anspruch auf Zulagen, Zurverfügungstellung von Arbeitsmitteln, Entgeltfortzahlung trotz Krankheit, Urlaub etc., Ersatz von Spesen etc. können weder dem freien Dienstvertrag noch den Aussagen der Damen entnommen werden.

Demzufolge wird das Vorliegen eines Unternehmerrisikos bestärkt durch die Tatsache, dass die Damen keinen Ersatz von Spesen wie zB Fahrtkosten durch die Bf erhielten (siehe dazu *Lenneis* in Jakom, Kommentar zum EStG zu § 47 EStG, Rz 8).

Was die Vertretungsbefugnis betrifft, so lag diese – wenn auch nach Aussage der Beraterinnen nicht genutzt – im Wesentlichen uneingeschränkt vor. Wenn sich ein Auftragnehmer bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen kann, wobei das Bestimmungsrecht darüber – also insb. durch wen er sich vertreten lässt - nicht dem Auftraggeber zusteht, spricht dies in der Regel gegen ein Dienstverhältnis.

Diese Freiheit stand den Damen laut Vertrag mit der Einschränkung zu, dass sie sich durch einen geeigneten Vertreter, also durch die Bf eingeschult vertreten lassen könnten. Da nur solch eine Person die Produkte der Bf sachgemäß bewerben und erklären kann, ist diese Einschränkung durchaus nicht als eine persönliche sondern den Lebensumständen entsprechend sachlich und logisch zu qualifizieren.

Der Begriff des freien Dienstnehmers hat im Sozialversicherungsrecht, geregelt in § 4 Abs. 4 ASVG zwar eine erhöhte Bedeutung erfahren, allerdings gibt es diesen Begriff nicht im Steuerrecht. Freie Dienstnehmer sind nach dem ASVG Personen, die sich auf Grund von freien Dienstverträgen auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zur Erbringung von Dienstleistungen verpflichten, also gegenüber dem Auftraggeber ein Dauerschuldverhältnis eingehen, ohne in einem Dienstverhältnis zu stehen (siehe dazu *Wiesner/Grabner/Wanke* zu § 47 EStG, Rz 16). Das Steuerrecht stellt hingegen bei der Beurteilung, ob eine Dienstnehmereigenschaft vorliegt, auf die Betätigung ab - und freie Dienstnehmer erzielen, ebenso wie Personen, die auf Basis eines Werkvertrages tätig werden, als Selbständige berufliche bzw. betriebliche Einkünfte.

Zu beurteilen ist also, ob es sich bei den gegenständlichen Beraterinnen um Dienstnehmerinnen oder Selbständige handelt.

Die Beurteilung der Frage, ob die Kriterien eines Dienstverhältnisses vorliegen, hat gem. § 21 BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu erfolgen. Daher kommt es nicht auf die von den Vertragsparteien gewählte Form oder Bezeichnung bzw. auf den Willen der Parteien an, sondern lediglich auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung, also auf die tatsächlichen Verhältnisse – damit sind ausschließlich die objektiven Umstände maßgebend, auch die Bezeichnung des Vertrages als „Dienstvertrag“, „freier Dienstvertrag“ oder „Werkvertrag“ ist irrelevant – entscheidend ist, ob die ausgeübte Tätigkeit dem Tatbild des § 47 Abs.2 EStG entspricht (siehe dazu umfangreiche VwGH Judikatur, insb. 18.10.1989, 88/13/0185 sowie 23.3.1983, 82/13/0063 und 3.8.2004, 2000/13/0046, 19.9.2007, 2007/13/0071).

Insbesondere vor dem Hintergrund, dass es im gegenständlichen Fall bereits Entscheidungen zu denselben Personen in Hinblick auf parallel dazu ergangenen Bescheide der Wiener Gebietskrankenkasse im Bereich der Sozialversicherung gegeben hat, ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass auch das Bundesverwaltungsgericht gemäß § 539 a Abs. 1 ASVG für die Beurteilung des Sachverhaltes in wirtschaftlicher Betrachtungsweise den wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes als maßgebend zu überprüfen hatte (siehe dazu auch *Ritz*, BAO-Kommentar, 6. Auflage zu § 21 BAO, Rz 10).

Auch in Hinblick auf OGH 28.03.2012, 2 Ob 186/11h; OGH 19.12.2013 1 Ob 151/13g, demzufolge sich ein Richter der Begründung eines anderen Gerichts oder Senats zur selben Rechtsfrage anschließen und diese übernehmen kann, unabhängig davon, ob er die Begründung mit eigenen Worten wiedergibt oder diese wortgleich übernimmt, sind die Ermittlungen und Aussagen vor dem Bundesverwaltungsgericht für den gegenständlichen Fall sehr relevant, wenngleich auch festzuhalten ist, dass das Bundesfinanzgericht in seinen Entscheidungen nicht an die Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts gebunden ist.

Auf Grund des sehr engen sachlichen Zusammenhanges und der umfangreichen Zeugenaussagen bzw. Ermittlungen, die für die Beurteilung des gegenständlichen Falles besonders wesentlich sind, kommt aber den Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts in diesem Fall eine erhöhte Bedeutung zu. Dies umso mehr als die Finanzverwaltung in ihrem Bericht der Außenprüfung eine Dienstnehmereigenschaft der Fachberaterinnen nach „§ 4 Abs. 2 ASVG bzw. nach § 47 Abs. 2 EStG“ festgestellt hat. Das Bundesverwaltungsgericht hat aber in seinen Entscheidungen vom 5. Jänner 2017, vom 10. Jänner 2017, vom 12. Jänner 2017 und vom 13. Jänner 2017 durch Stattgabe der Beschwerden gegen die Bescheide der Wiener Gebietskrankenkasse erkannt, dass es sich bei den Beraterinnen nicht um echte Dienstnehmerinnen nach § 4 Abs. 2 ASVG bei den Damen gehandelt hat, sondern um freie Dienstnehmerinnen nach § 4 Abs. 4 ASVG. Die Feststellung der Finanzverwaltung, was das ASVG betrifft, ist daher jedenfalls unzutreffend.

Zu betonen ist auch, dass das Bundesverwaltungsgericht seine inhaltlichen Entscheidungen in Form der Erkenntnisse nach mündlichen Verhandlungen mit umfangreichen Vernehmungen ua der gegenständlichen Beraterinnen sowie auch Angestellten der Bf unter Zugrundlegung der Aussagen, die die Damen vor der Verhandlungsleiterin der Wiener Gebietskrankenkassen gemacht haben, getroffen hat und hierdurch ua eine Weisungsfreiheit der Beraterinnen festgestellt hat.

Diese Aussagen sind auch inhaltlich äußerst wichtig für die Beurteilung des steuerrechtlichen Bereichs und verdeutlichen die Situation, in der sich die Beraterinnen befunden haben bzw. inwieweit sie in den organisatorischen Ablauf eingebunden waren

bzw. Weisungen unterworfen waren. Verstärkt wird dieser Eindruck durch die Aussagen von Angestellten der Bf, der Zeugin 1 – der im damaligen Zeitraum Zuständigen für Personal - bzw. des Zeugen 2 - eines ehemaligen Geschäftsführers der Bf - der zB glaubhaft erklärt hat, dass es keine Kontrollen der gegenständlichen Beraterinnen gegeben habe, sondern die Auflistung der verkauften Produkte lediglich zur Verrechnung der Provisionen an die Bf übergeben wurde.

Umsomehr als diese Aussagen insbesondere als Zeugenvernehmungen im Frage/Antwort Modus vor einem Gericht, nämlich dem Bundesverwaltungsgericht getätigt und wörtlich protokolliert wurden, kommt ihnen im gegenständlichen Fall eine höhere Bedeutung zu als jenen vor der Gebietskrankenkasse, die von der dortigen Verhandlungsleiterin zusammengefasst wurden. Bei dieser Zusammenfassung ist auch auffällig, dass von „verpflichtenden Schulungen“ gesprochen wird – dass die jährlichen Schulungen der Bf verpflichtend waren, ist jedoch aus den Aussagen der fünf Damen nicht zu entnehmen. Die gerichtlichen Zeugenaussagen waren daher insbesondere für die Beurteilung des gegenständlichen Falles heranzuziehen.

Das Bundesverwaltungsgericht hat in seinen Entscheidungen im Wesentlichen erwogen, dass die Beraterinnen im Streitzeitraum keinen Weisungen und von der Bf initiierten, auf Zeiteinhaltung entsprechend einer Weisung bezogenen Kontrollen unterlegen seien, zu welchen konkreten Zeiträumen an bestimmten Tagen sie ihre Beratertätigkeit ausüben hätten müssen, und Anwesenheiten stundenbezogen vorab auch nicht vertraglich festgelegt worden wären. Somit hätte die Bf vorab nicht gewusst, ob die Beraterinnen zu bestimmten Zeiträumen an einem bestimmten Verkaufsstand im vertraglich fixierten Möbelhaus beraten würden. Darüberhinaus hätten die Beraterinnen gegenüber der Bf ein sanktionsloses Ablehnungsrecht iSv VwGH Zlen 85/08/0133, Ra 2016/11/0038, 93/08/0257 uva, das die persönliche Abhängigkeit gegenüber der Bf ausschliesse.

Die Beraterinnen wären insoweit keiner persönlichen Arbeitspflicht in einem durch Vertrag oder Weisung konkretisierten Zeitraum unterlegen, da die Bf nicht von vornherein wusste, ob die Beraterinnen zu einem bestimmten Zeitpunkt in ihrem Interesse beratend tätig waren. Die Bf hätte sich also insoweit gegenüber den Beraterinnen ihrer Dispositionsmöglichkeit über die Zeiträume, zu denen sie tätig werden sollten, vorab vertraglich begeben.

Daher gab das Bundesverwaltungsgericht den als Beschwerden zu behandelnden Einsprüchen der Damen **2.**, **3.**, **4.** und **1.** statt und sprach im Rahmen der Sachentscheidungskompetenz des BVwG gemäß § 28 VwGVG abändernd aus, dass die Beraterinnen im hier relevanten Streitzeitraum als freie Dienstnehmerinnen gemäß § 4 Abs 4 ASVG sozialversichert waren, was gemäß § 4 Abs 6 ASVG die gleichzeitige Eigenschaft als echte Dienstnehmerinnen (iSd ASVG und des AIVG) in diesen Streitzeiträumen ausschloss.

Zu den in der als Beschwerde zu behandelnden Berufung kritisch angemerkten (angeblich unzureichenden bzw. einseitigen) Ermittlungen des Finanzamtes, zB in Hinblick auf die zusammenfassende Darstellung der Aussagen der Damen vor der Gebietskrankenkasse unter vorwiegender Gewichtung der Aussage der geringfügig beschäftigten Dame Fr. 5 bzw. die fehlende Wahrung des Parteiengehörs in Verbindung mit der Einvernahme der vom Bundesverwaltungsgericht vernommenen Zeugin, deren Aussage für den Gesamtzusammenhang nicht unwesentlich war, ist für den gegenständlichen Beschwerdefall wesentlich anzumerken, dass Fr. 5 im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht ausgesagt hat, sie sei nicht kontrolliert worden und auch explizit die dahingehenden Aussagen der Zeugin 1 und des Zeugen 2 im Wesentlichen bestätigt hat.

Damit ist ihre Tätigkeit in Hinblick auf die Selbständigkeit so zu bewerten wie die der anderen vier Damen, die vom Bundesverwaltungsgericht als freie Dienstnehmerinnen und nicht als echte Dienstnehmerinnen gem. § 47 Abs. 2 EStG bewertet wurden.

Am Rande ist auch noch anzumerken, dass die Finanzverwaltung selbst die gegenständlichen Beraterinnen hinsichtlich der Tätigkeiten, um die es in diesem Verfahren geht, im Einkommensteuerbescheid für 2008 als selbständig erwerbstätig einkommensteuerpflichtig und nicht als lohnsteuerpflichtig qualifizierte.

Die rechtliche Beurteilung der gegenständlichen Beraterinnen als Selbständige lässt allerdings keine Rückschlüsse darauf zu, dass Warenpräsentatorinnen oder Fachberaterinnen grundsätzlich als Selbständige zu qualifizieren sind. Dazu sind immer die Umstände des Einzelfalles sowie die vertraglichen- und sonstigen Gegebenheiten zu prüfen.

Zusammengefasst ist daher festzuhalten, dass die für die Selbständigkeit sprechenden Argumente und Kriterien nach dem Gesamtbild des hier vorliegenden Sachverhaltes inklusive der ausführlichen Zeugeneinvernahmen vor dem Bundesverwaltungsgericht und der Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichtes, dass es sich nicht um echte Dienstnehmerinnen gehandelt hat, überwiegen und es sich bei den gegenständlichen Beraterinnen um freie Dienstnehmerinnen, also steuerrechtlich Selbständige, handelt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und der Beschwerde stattzugeben.

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.

Im gegenständlichen Fall liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Daher ist gegen dieses Erkenntnis eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 11. September 2018