

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.Dr. Hedwig Bavenek-Weber in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Wirtschaftstreuhänder MMag. Dr. Gerhard Sitkovich, Eipeldauerstraße 48, 1220 Wien gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 10. Mai 2010 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für den Zeitraum 1.1.2006 bis 31.12.2008, StNr. x1, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die über freie Dienstverträge tätigen Verkaufsassistentinnen für ein Versicherungsmaklerunternehmen selbständig oder nicht selbständig tätig sind.

Bemerkt wird, dass das Verfahren der Beschwerdeführerin (Bf.) vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht übergegangen ist. Die entsprechende Gesetzesstelle lautet:

„§ 323 (38) BAO: Die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.....“

„§ 323 (39) BAO: Soweit zum 31. Dezember 2013 eine Befugnis zur geschäftsmäßigen Vertretung im Abgabenverfahren vor den Abgabenbehörden zweiter Instanz besteht, ist diese auch im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten gegeben.“

1.) Verfahrensablauf

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist ein Unternehmen (Versicherungsmakler) mit Sitz in Y1, das Versicherungsverträge abschließt.

Im Zuge einer bei der Bf. durchgeführten Lohnsteuerprüfung traf das Prüfungsorgan folgende Feststellungen:

„....Ebenso wurden im Prüfungszeitraum zwei freie Dienstnehmer abgerechnet. Auch wenn im Vertragstext eines provisionsentlohnnten Vertreters für sich betrachtet auf einen freien Dienstvertrag hindeutet, liegt dennoch ein „echter Dienstvertrag“ vor. Die bisher „freien“ Dienstnehmerinnen Frau A und Frau B C werden daher für die Jahre 2006 bis 2008 umgestellt und als echter Dienstnehmer abgerechnet....“

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfungsorgans und setzte mit **Abgabenbescheiden vom 10. Mai 2010 über den Prüfungszeitraum**

1.1.2006-31.12.2008 den Dienstgeberbeitrag zur Nachzahlung (2006: 1.322,51 Euro, 2007: 1.322,51 Euro, 2008: 1.810,02 Euro) und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zur Nachzahlung (2006: 123,43 Euro, 2007: 123,43 Euro, 2008: 168,93 Euro) fest. Als Begründung verwies das Finanzamt auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung ebenfalls vom 10.5.2010.

Fristgerecht wurde dagegen **Beschwerde** erhoben.

Eingewendet wurde, dass die Bescheide rechtswidrig seien. Frau B C und Frau A hätten es übernommen, Versicherungsverträge (Sach- und Personenversicherungen) abzuschließen. Den freien Dienstnehmerinnen seien keine persönlichen Weisungen erteilt worden, sachliche allerdings schon. Die freien Dienstnehmerinnen konnten ihre Arbeitszeit frei einteilen, da sie keiner Kontrolle unterlägen hätten. Die beiden seien nach den abgeschlossenen Versicherungsverträgen entlohnt und hätten ein variables Honorar erhalten. Während ihres Urlaubes bzw. Krankenstandes im Jahr 2009 hätten sich beide freien Dienstnehmerinnen vertreten lassen und für diese Vertretung ein Honorar bezahlt. Den freien Dienstnehmerinnen sei ein Laptop zur Verfügung gestellt worden. Während des Urlaubes bzw. Krankenstandes hätten sie kein Honorar erhalten.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 1.Juni 2010** wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Ein echter Dienstvertrag liege vor, wenn neben der Vertretertätigkeit zeitlich gleichwertige Tätigkeiten im organisatorischen und administrativen Bereich unter Eingliederung in das Unternehmen erfolgen. Für die persönliche Abhängigkeit des „Arbeitnehmers“ würden auch Leistungen in Form von Schulungen der Mitarbeiter und Meetings in den Räumlichkeiten der Firma sprechen. Der Arbeitnehmer sei unter Aufsicht und Anleitung des Geschäftsführers in einem zeitlich gebundenen Ausmaß tätig. Die Vertragspunkte II, III und IV sprächen für „echte Dienstverträge“. Weiters würden laut Buchhaltung sämtliche Weiterbildungskurse und Seminare von der Bf. gezahlt. Ebenso würden der Laptop sowie die dazugehörigen Programme von der Bf. zur Verfügung gestellt.

Im **Antrag auf Vorlage der Beschwerde an die Rechtsmittelinstanz** brachte die Bf. vor, dass es ausschließliche Aufgabe der freien Dienstnehmer der Bf. sei,

Versicherungsverträge abzuschließen. Die organisatorischen und administrativen Tätigkeiten würden von den echten Dienstnehmern der Bf. erledigt. Von Seiten des Prüfungsorganes sei dieser Punkt nicht angesprochen und es seien keine Informationen angefordert worden. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes haben die freien Dienstnehmer zu keiner bestimmten Zeit im Betrieb anwesend zu sein. Sie seien Versicherungsvertreter, denen kein bestimmtes Gebiet zugewiesen sei, sie unterlügen keiner Berichtsverpflichtung, seien an keine Arbeitszeit gebunden und es würden lediglich die Versicherungsabschlüsse vorgelegt. In den Räumlichkeiten der Bf. fänden keine Meetings und keine internen Schulungen statt.

Was die Verträge anbelangt, könne die Bf. keinen Widerspruch zwischen Punkt III und VI des Dienstvertrages sehen. Wenn die Vertretung der freien Dienstnehmer bei Kunden Versicherungsverträge anbahne bzw. abschließe, müssen keine weiteren vertraulichen Daten an die vertretende Person weitergegeben werden, weil mit dem potentiellen Kunden über den neu abzuschließenden Vertrag gesprochen werde. Nur die Verwendung von Daten, die nicht im Sinne des Auftraggebers erfolge, führe zum Schadenersatzanspruch. Da eine allfällige Informationsweitergabe durchaus iSd Auftraggebers sei, könne es insoweit auch zu keinem Schadenersatzanspruch kommen. Tatsächlich habe es für eine freie Dienstnehmerin 4 Vertretungstermine und für die zweite freie Dienstnehmerin 3 Vertretungstermine gegeben, die allerdings jeweils in einer Honorarnote zwischen Vertreter und Vertretenden abgerechnet worden seien. Ebenfalls sei es nicht nachvollziehbar, weshalb eine erfolgsorientierte Entlohnung gegen die Annahme eines freien Dienstvertrages sprechen sollte. Auch bleibe unklar, wieso die Form der Ermittlung und Auszahlung von Kilometergeld und Diäten für das Vorliegen eines echten Dienstvertrages sprechen solle.

Die Seminare, die in der Gewinn- und Verlustrechnung aufscheinen, seien vom Geschäftsführer und den echten Dienstnehmern besucht worden. Die freien Dienstnehmer hätten im Prüfungszeitraum je ein Seminar Ausbildung Grundlagenkurs im Wert von 36 Euro zu Beginn ihrer Tätigkeit besucht. Diese Kosten habe die Bf. getragen. Für die Weiterbildung müssten die freien Dienstnehmer selbst sorgen.

Zum Laptop brachte die Bf. vor, dass ein freier Dienstvertrag nicht den Einsatz eigener Betriebsmittel voraussetze.

2. Beweise

Beweis wurde erhoben durch Einsicht in den Lohnsteuerprüfungsakt des Finanzamtes samt Prüfungsunterlagen und in die dort einliegenden freien Dienstverträge. Von Seiten des Bundesfinanzgerichtes wurde Einsicht genommen in das Firmenbuch zu FN x2 und in die Homepage der Bf. durch Internetrecherche (y1 Abfrage vom 8.4.2014).

Zur Person der Bf.: Die Bf. betreibt ein Versicherungsmaklerunternehmen in Form einer GmbH. Zum Zeitpunkt der Lohnsteuerprüfung wurde das Unternehmen in x [Adresse] [bis dato] betrieben. Die Bf. bietet auf ihrer Homepage (y1 Abfrage vom 8.4.2014) an:

„Unsere Aufgabe ist es, unter unzähligen verschiedenen Versicherungsvarianten die für Sie Optimale zu ermitteln. Auch nach Vertragsabschluss stehen wir Ihnen mit Rat und Tat zur Seite, passen Verträge sich ändernden Verhältnissen an und verhelfen Ihnen im Schadensfall rasch und unbürokratisch zu Ihrem Recht. Unsere breite Angebotspalette umfasst unter anderem: Pensionsvorsorge, Lebensversicherung, Kapitalversicherung, Haushaltsversicherung, Eigenheimversicherung, Unfallversicherung, Krankenversicherung, Rechtsschutzversicherung, Bausparen, KFZ-Versicherung, Kfz-Leasing, Betriebsversicherung, Haftpflichtversicherung.“

Das Unternehmen besteht aus 8 Mitarbeitern, B C ist bereits in Pension und A scheint im Team nicht mehr auf.

Die **Einsicht in die freien Dienstverträge** ergab folgendes:

Beide Verträge sind überwiegend gleichlautend. Der Vertrag mit A wurde am 26.3.2008, der Vertrag mit B C am 22.3.2007 abgeschlossen.

Laut Punkt I. wird sie als Verkaufsassistentin aufgenommen. *Ihre Tätigkeit umfasst die Vorbereitung von Versicherungsvertragsabschlüssen sowie die Vertragsbestandspflege. Nach erfolgreicher Einschulung erfolgt eine Erweiterung des Aufgabenbereichs auf den Verkauf von Versicherungsverträgen.*

Laut Punkt II. beginnt das Vertragsverhältnis mit 1.4.2007 [B C]/ 1.4.2008 [A].

„Die vereinbarten Leistungen werden laufend im jeweils erforderlichen Ausmaß erbracht. Dieser Vertrag kann von beiden Vertragsteilen jeweils unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von einem Monat gekündigt werden.“

Laut Punkt III. „Vertretungsmöglichkeit/Arbeitszeit/Arbeitsort“ ist der freie Dienstnehmer jederzeit berechtigt, *„sich durch eine von Ihm auszuwählende geeignete, fachkundige Person gegen Information des Dienstgebers vertreten zu lassen. Die tatsächliche Vertretung ist zu dokumentieren. Zwecks vereinfachter Abwicklung erfolgt im Vertretungsfall die Verrechnung der erbrachten Leistungen direkt mit dem Vertreter. Eine Haftung des Vertretenen für die Auswahl des Vertreters wird auf den Fall des schweren Verschuldens begrenzt. Der freie Dienstnehmer ist in der Gestaltung seiner Dienste frei, er kann diese unter Bedachtnahme auf den Vertragszweck nach eigenem Ermessen erbringen und ist hinsichtlich des Arbeitsablaufs, der Arbeitszeit und des Arbeitsortes nicht gebunden.“*

Laut Punkt IV [des Vertrages mit A] „Entlohnung/Auslagenersatz“ wird „*ein monatliches Entgelt von € 800,-- (12xjährlich) für den Abschluss von Versicherungsverträgen vereinbart. Von diesem Entgelt wird der Dienstnehmerbeitrag zur Sozialversicherung in der Höhe von derzeit 17,62 % vom Dienstgeber einbehalten und an den zuständigen Sozialversicherungsträger abgeführt.*

Anfallende Fahrtspesen (Kilometergelder) wie folgt: 1200 km/Monat: Euro 456, Diäten für 5 Tage/Monat für 8 Std.: Euro 88.“

Laut Punkt IV [des Vertrages mit B C] „Entlohnung/Auslagenersatz“ wird „ein monatliches Entgelt von € 500,-- (12xjährlich) zuzüglich Provision für den Abschluss von Versicherungsverträgen vereinbart.“

Im Einzelnen werden folgende Provisionen gewährt:

Sachversich.: bei selbständiger Vermittlung 3 Monatsprämien (Nettoprämiens)

Sachversich.: bei Assistenz 1 Monatsprämie (Nettoprämie)

Lebensversich. (außer Risiko): bei selbständiger Vermittlung 3 Monatsnettoprämiens

Lebensversich. (außer Risiko): bei Assistenz 1 Monatsnettoprämie

Krankenversich.: bei selbständiger Vermittlung 1,5 Monatsnettoprämie

Krankenversich.: bei Assistenz 0,75 Monatsnettoprämiens

Bei Konvertierung von Verträgen wird die Provision nach 10tel Wertung verrechnet. Bei Vertragsstorno innerhalb der Vertragslaufzeit wird die Provision anteilig rückverrechnet.

Die Garantieprovision in Höhe von Euro 1.000 ist auf 8 Monate garantiert (die übersteigende Provisionsgröße wird monatlich ausbezahlt).

Von diesem Entgelt wird der Dienstnehmerbeitrag zur Sozialversicherung in der Höhe von derzeit 13,65 % vom Dienstgeber einbehalten und an den zuständigen Sozialversicherungsträger abgeführt.

Anfallende Fahrtspesen (Kilometergelder) wie folgt: 1200 km/Monat: Euro 456, Diäten für 5 Tage/Monat für 8 Std.: Euro 88.“

Laut Punkt V. „Urlaub/Krankheit“: Bezüglich Urlaub und Krankheitsfall wird der ausdrückliche Ausschluss jeder derartiger Ansprüche vereinbart. „Auf diesen Vertrag finden arbeitsrechtliche Bestimmungen wie die des Angestelltengesetzes und des Urlaubsgesetzes keine Anwendung. Es bestehen daher insbesondere keine Rechtsansprüche auf Abfertigung, auf Urlaub, auf Urlaubsentschädigung, -abfindung oder Krankengeld. Das einvernehmlich vereinbarte Honorar wird durch keinen Steuerabzug iSd Einkommensteuergesetzes geschmälert.“

Laut Punkt VI. „Verschwiegenheitspflicht“: „Das Recht, alle Arbeitsergebnisse auf welche Art auch immer zu benützen - dazu gehört insbesondere auch das Recht der Weitergabe an Dritte - steht ausschließlich dem Auftraggeber zu. Der freie Dienstnehmer behandelt die Kundendaten des Auftraggebers streng vertraulich. Insbesondere dürfen diese Daten nicht an Dritte weitergeleitet werden. Weiters dürfen solche Daten - in welcher Form auch immer - nicht aus dem Büro entfernt werden. Jede Weitergabe von Daten und deren Verwendung, die nicht im Sinne des Auftraggebers sind, führen zu einer Schadenersatzverpflichtung. Dieser Schadenersatz wird an Hand des dadurch entstandenen Schadens, der dem Auftraggeber entstanden ist, berechnet...“

Die Einsicht in das Konto 1234 „Aufw. F. Mitarbeiterseminare“ ergab folgendes:

26.9.2006: Maklerring/Grundschulung UV.Insassenvers. C....160 Euro

17.10.2006: öster.vers.ring seminar: C....160 Euro

6.11.2006: ÖMV grunds. Krankenvers. C....160 Euro

17.11.2006: verband. Ausbildungsgrundlagenkurs: C....36 Euro
24.11.2006: ÖMV Grundschulung LV/C....160 Euro
19.12.2006 Seminar weis verb. Versicherungsmakler....36 Euro
30.3.2007: Maklerverband: Seminar Grundkurs: C **Patricia**.B108 Euro
24.8.2007: Maklerverband: Seminar Grundkurs: C....36 Euro
4.11.2008: Seminar: C B Öst.Ges.f.Vers.fachwissen....410 Euro
6.11.2008: Schulung: NVÖ-Akad. Frau C....100 Euro.

Die Einsicht in die Lohnkonten der beiden freien Dienstnehmerinnen ergab folgendes:

Die Honorare wurden monatlich abgerechnet. Bei A wurden 2006 die Honorare monatlich abgerechnet. Da sie 2007 in Karenz war, fiel nicht jeden Monat ein Honorar an und 2008 zahlte die Bf. im Wesentlichen ab April 2008 jedes Monat zusätzlich die Diäten (meistens 88 Euro) und Kilometergeld (meistens 456 Euro). Als „Honorar“ zahlte die Bf. z.B. im Jahr 2006 19.768,53 Euro davon sind laut Vertragspunkt IV 9.600 Euro „Entlohnung/Auslagenersatz“. Bei B C wurden 2007 ab August 2007 die Honorare monatlich abgerechnet und dazu die Diäten (meistens 88 Euro) und Kilometergeld (meistens 456 Euro). Als „Honorar“ zahlte die Bf. z.B. im Jahr 2008 21.579,58 Euro davon sind laut Vertragspunkt IV 6.000 Euro „Entlohnung/Auslagenersatz“.

Nach dem Beschwerdevorbringen (Schriftsatz vom 26.5.2010) wurde den beiden freien Dienstnehmerinnen ein Laptop zur Verfügung gestellt.

Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung: Das Bundesfinanzgericht richtete an die Bf. und an das Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln den Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung vom 17. April 2014 mit der Möglichkeit zur Stellungnahme. In diesem Vorhalt wurden an die Bf. folgende Fragen gestellt: „War Frau Patrizia C im fraglichen Zeitraum im Team der Bf. beschäftigt, oder handelt es sich bei der Angabe „*Konto 1234 „Aufw. F. Mitarbeiterseminare“*30.3.2007: Maklerverband: Seminar Grundkurs: C **Patricia** B108 Euro“ ohnehin um Frau B C.“

Die Bf. nahm zu diesem Vorhalt und Fragen am 14. Mai 2014 folgendermaßen Stellung: Frau Patrizia C sei vom 1.9.2006 bis 31.8.2008 im Team der Bf. beschäftigt gewesen und habe im März 2007 das Seminar Grundkurs des Verbandes Österreichischer Versicherungsmakler besucht. Es werde beabsichtigt, die vom Finanzamt durchgeführte Umstellung der freien Dienstnehmer in echte Dienstverträge zu bestätigen. Das Kriterium der Vertretung, welches auch laut Vorhalt für ein freies Dienstverhältnis spräche, sei ein zentrales Element. In diesem Fall läge ein freies Dienstverhältnis vor. Im gegenständlichen Fall sei auch die Bezahlung der Vertretung durch die Vertretene durchgeführt worden. Sollten dennoch Zweifel bestehen, ob die Vertretung in den gegenständlichen Fällen nur auf dem Papier bestanden habe oder tatsächlich gelebt worden sei, so werde die Einvernahme von Frau B C beantragt, um Klarheit zu schaffen.

Dazu verwies die Bf. auf VwGH 16.3.2011, 2007/08/0153, wonach Versicherungsnehmer als freie Dienstnehmer zu behandeln seien.

Das Finanzamt nahm zu diesem Vorhalt am 8.Mai 2014 Stellung, dass es keinerlei Einwände gegen die beabsichtigte Entscheidung habe.

3. Rechtliche Würdigung

Im gegenständlichen Fall geht um den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag. Die Regelung über den Dienstgeberbeitrag verweist auf die Einkommensteuer.

Den Dienstgeberbeitrag haben nach § 41 Abs. 1 erster Halbsatz FLAG alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

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

Dienstnehmer sind gemäß § 41 Abs. 2 erster Halbsatz FLAG Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des EStG 1988 stehen.

§ 47 Abs. 1 und 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 in der anzuwendenden Fassung lauten auszugsweise: Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben. Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Vorliegen eines Unternehmersrisikos oder Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (VwGH 24.11.2011, 2008/15/0180; 22.3.2010, 2009/15/0200; VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230).

Als Wesensmerkmale des Dienstvertrages sind somit das Vorliegen eines Dauerschuldverhältnisses, die persönliche Leistungserbringung und persönliche Abhängigkeit (durch die Leitungs- und Verfügungsmacht des Arbeitgebers) anzusehen (*Blasina*, Dienstnehmer – Freier Dienstnehmer – Selbständiger. Begriffe und Abgrenzungen im Sozialversicherungs- und Steuerrecht, 18). Ein Dienstverhältnis liegt dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft - und somit nicht ein fertiges Produkt seiner Arbeit - schuldet. Dazu muss der Arbeitnehmer „unter der Leitung des Arbeitgebers stehen oder im geschäftlichen Organismus eingegliedert und dessen Weisungen zu folgen verpflichtet“ sein. Die Stärke des geforderten Weisungsrechtes ist abhängig von der Art der Tätigkeit. Andererseits hat nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmerschaft einer natürlichen Person zur

Folge. Auch ein Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, ist in der Regel verpflichtet, Weisungen des Auftraggebers bezüglich der Tätigkeiten einzuhalten, ohne dadurch seine Selbständigkeit zu verlieren. Entscheidend bei der Beurteilung, ob eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit vorliegt, ist das Gesamtbild der Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (*Doralt*, Einkommensteuer, Kommentar, Bd. III, zu § 47, Berufungsentscheidung des UFS 30.5.2007, RV/0913-W/06; VwGH 21.11.2013, 2012/15/0025). Ob bzw. in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen genannten Kriterien vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage (VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230).

Der Bf. wird insoweit Recht gegeben, als sachliche Weisungen keineswegs gegen die Selbständigkeit eines Auftragnehmers sprechen.

Bei Untersuchung des Gesamtbildes der Tätigkeit kommt es auf die tatsächlich verwirklichten Vereinbarungen an (VwGH 31.3.2005, 2000/15/0127). Ausgangspunkt ist die vertragliche Gestaltung der Beschäftigung, die von den Parteien des Beschäftigungsverhältnisses in Aussicht genommenen Konturen des Beschäftigungsverhältnisses sichtbar werden lässt, die wiederum bei der Deutung von Einzelmerkmalen der Beschäftigung relevant sein können. Ob der Vertrag als Werkvertrag oder Dienstvertrag bezeichnet wird, darauf kommt es grundsätzlich nicht an. (VwGH 16.3.2011, 2007/08/0153).

- Vertrag und Art der Tätigkeit

Im gegenständlichen Fall wurden „Freie Dienstverträge“ auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Nun ist zu überlegen, ob aus der Bezeichnung des Vertrages als „Freie Dienstverträge“ ein Hinweis für die Frage Werkvertrag oder Dienstvertrag entnommen werden kann. Ob jemand selbständig oder unselbständig ist, wird nach dem Überwiegen der Merkmale des jeweiligen Typusbegriffes bestimmt. Zwischen diesen beiden Positionen gibt es aber auch Abstufungen, und zwar die dienstnehmerähnliche Person im Arbeitsrecht und den freien Dienstnehmer im Sozialversicherungsrecht. Es gibt keine gesetzliche Definition. § 4 Abs. 4 ASVG stellt sie den Dienstnehmern gleich, wenn sie sich auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zur Erbringung von Dienstleistungen verpflichten, und zwar für einen Dienstgeber im Rahmen seines Geschäftsbetriebes, seiner Gewerbeberechtigung, seiner berufsrechtlichen Befugnis (Unternehmen, Betrieb usw.) und wenn sie aus dieser Tätigkeit ein Entgelt beziehen, die Dienstleistungen im Wesentlichen persönlich erbringen und über keine wesentlichen eigenen Betriebsmittel verfügen. Wesentlich sind das Vorliegen eines Dauerschuldverhältnisses und, dass Leistungsinhalt kein bestimmter Erfolg, sondern die Arbeit selbst ist. Das Fehlen von persönlicher Weisungsbindung ist nach dem Überwiegen zu beurteilen. Ein vertraglich eingeräumtes Ablehnungsrecht macht eine Aushilfskraft noch nicht zum freien Dienstnehmer. (*Blasina*, Dienstnehmer – Freier Dienstnehmer – Selbständiger. Begriffe und Abgrenzungen im Sozialversicherungs- und Steuerrecht, 57 und die dort zitierte Judikatur: VwGH 24.11.1992, 92/08/0131; VwGH 20.12.2001, 98/08/0062; VwGH 30.11.1999, 99/14/0270; VwGH 18.3.2004, 2000/15/0078, 0079).

Im Steuerrecht gibt es keine Zwischenstufen, es kennt unter den Haupteinkunftsarten nur den Dienstnehmer, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt und betriebliche Tätigkeiten im Rahmen eines Gewerbes. (*Blasina*, Dienstnehmer – Freier Dienstnehmer – Selbständiger. Begriffe und Abgrenzungen im Sozialversicherungs- und Steuerrecht, 53-54).

Im gegenständlichen Fall betreibt die Bf. das Unternehmen Versicherungsmaklergesellschaft. Der Versicherungsmakler gilt neben dem Versicherungsvertreter als Unterform des Versicherungsvermittlers. Während der Versicherungsvertreter Interessensvertreter der Versicherung ist, mit der er eine vertragliche Bindung eingegangen ist und bei der Beratung nur auf diese Versicherung und deren Produkte zurückgreifen kann, wird der Versicherungsmakler im Namen des Kunden tätig und wird auch dessen Interessenosphäre zugerechnet. (<http://de.wikipedia.org/wiki/Versicherungsvermittler>, Abfrage vom 14.4.2014). Versicherungsmakler vermitteln Versicherungsverträge im Wesentlichen zwischen Versicherungsgesellschaften und Versicherungsnehmern ([http://de.wikipedia.org/wiki/Versicherungsmakler_\(Deutschland\)](http://de.wikipedia.org/wiki/Versicherungsmakler_(Deutschland)), Abfrage vom 14.4.2014).

Nach § 1 Maklergesetz ist Makler, wer auf Grund einer privatrechtlichen Vereinbarung (Maklervertrag) für einen Auftraggeber Geschäfte mit einem Dritten vermittelt, ohne ständig damit betraut zu sein.

Laut *Doralt* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁶, § 47, Tz 79 kann ein Vertreter selbständig oder nichtselbständig tätig sein. Als nichtselbständig beurteilte der Verwaltungsgerichtshof einen Vertreter, der kein Unternehmerrisiko trägt, von der Firmenleitung streng kontrolliert wird und auch seine Mitarbeiter zu überwachen hat. Da es auch bei angestellten Vertretern üblich ist, dass sie den wirtschaftlichen Erfolg weitgehend selbst bestimmen können, spricht dies nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Dagegen ist ein Vertreter selbständig tätig, wenn er keinem persönlichen Weisungsrecht unterliegt und wenn er seinen Gewinn durch persönlichen Fleiß, durch Organisationsgabe und durch Ersparungen bei den pauschal abgegoltenen Betriebsausgaben erhöhen kann. Ebenso sprechen Provisionszahlungen, die sowohl hinsichtlich der Höhe als auch hinsichtlich der jeweils abgerechneten Zeiträume unregelmäßig sind, für eine selbstständige Tätigkeit. Die Tätigkeit für nur einen Auftraggeber steht der Selbständigkeit nicht entgegen, ebenso wenig ein Konkurrenzverbot.

Im Fall von Tätigkeiten des Versicherungsvertreters hat der VwGH 16.3.2011, 2007/08/0153 – allerdings für Zwecke der Sozialversicherung – bejaht, dass ein freier Dienstvertrag und kein Werkvertrag vorliegt. Unstrittig ist, dass im vorliegenden Fall die beiden „freie Dienstnehmer“ vorerst als Verkaufsassistenten für eine Versicherungsmaklergesellschaft aufgenommen wurden. Beide begannen mit der Vorbereitung von Versicherungsvertragsabschlüssen sowie die Vertragsbestandspflege. Nach erfolgreicher Einschulung sollte eine Erweiterung des Aufgabenbereichs auf den

Verkauf von Versicherungsverträgen erfolgen. Die vereinbarten Leistungen sollten nach den Verträgen laufend im jeweils erforderlichen Ausmaß erbracht werden.

Die Tätigkeit als Verkaufsassistent in ein Versicherungsmaklerunternehmen, der mit der Vorbereitung von Versicherungsvertragsabschlüssen und Vertragsbestandspflege „laufend im erforderlichen Ausmaß“ betraut ist, spricht eher für ein echtes Dienstverhältnis als für einen Werkvertrag. Allerdings wurde der Aufgabenkreis auf den Abschluss von Versicherungsverträgen erweitert.

Da auch angestellte Versicherungsvertreter ihren wirtschaftlichen Erfolg weitgehend selbst bestimmen können, ist der Sachverhalt daher nach den Abgrenzungskriterien zu untersuchen:

- Das Schulden der Arbeitskraft:

Sozialleistungen wie Urlaub, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Absicherung bei Verletzung sind zwar Kennzeichen eines allgemein üblichen Dienstverhältnisses, ihr Fehlen bedeutet aber noch nicht, dass ein Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft iSd § 47 Abs. 2 EStG nicht schuldet. (*Blasina*, Dienstnehmer – Freier Dienstnehmer – Selbständiger. Begriffe und Abgrenzungen im Sozialversicherungs- und Steuerrecht, 30).

Im vorliegenden Fall wurde im schriftlichenfreien Dienstvertrag unter Punkt V. „Urlaub/Krankheit“ der ausdrückliche Ausschluss jeder derartiger Ansprüche vereinbart, es bestehen „keine Rechtsansprüche auf Abfertigung, auf Urlaub, auf Urlaubsentschädigung, -abfindung oder Krankengeld.“ Aus diesem Merkmal allein kann nicht abgeleitet werden, ob es sich um einen Werkvertrag oder Dienstvertrag handelt.

Im Freien Dienstvertrag heißt es zwar unter Punkt I „Auftrag/Verantwortlichkeit“, dass die Tätigkeit die Vorbereitung von Versicherungsabschlüssen, die Vertragsbestandspflege und nach erfolgreicher Einschulung auch den Verkauf von Versicherungsverträgen umfasst. In Verbindung mit Punkt II Zeitplan und Vertragsdauer wurde ein Dauerschuldverhältnis begründet. Nach dem Wortlaut des Vertrages schulden die beiden freien Dienstnehmerinnen aber weniger die Erfüllung eines bestimmten Werkes, sondern er spricht mehr dafür, dass sie ihre Arbeitskraft schulden, da die Tätigkeit eines Versicherungsmaklerunternehmen eben in der Vermittlung und im Abschluss von Versicherungsverträgen besteht. So hat auch die Bf. selbst im Antrag auf Vorlage der Beschwerde an die Rechtsmittelinstanz vorgebracht, dass es ausschließliche Aufgabe der freien Dienstnehmer der Bf. sei, Versicherungsverträge abzuschließen. Laut Punkt II müssen diese Leistungen laufend im jeweils erforderlichen Ausmaß erbracht werden.

- Leitung des Arbeitgebers:

Mangelnde Bindung an Arbeitszeiten und Arbeitspausen stehen der Eingliederung in den betrieblichen Organismus nicht entgegen (*Blasina*, Dienstnehmer – Freier Dienstnehmer – Selbständiger. Begriffe und Abgrenzungen im Sozialversicherungs- und Steuerrecht, 30).

Die Tätigkeiten die bei der Versicherungsvermittlung anfallen, wie insbesondere der Verkauf von Versicherungsverträgen, werden vorwiegend im Außendienst wahrgenommen. In den Beschwerdeschreiben wurde vorgebracht, dass den freien Dienstnehmerinnen keine persönlichen Weisungen erteilt worden seien und diese ihre Arbeitszeit frei einteilen konnten, da sie keiner Kontrolle unterlagen hätten. Nach dem Vertragswortlaut Punkt II Zeitplan und Vertragsdauer verpflichteten sich die beiden freien Dienstnehmerinnen dazu, „*die vereinbarten Leistungen laufend im jeweils erforderlichen Ausmaß zu erbringen*“, was analog dem Vertragspunkt IV. „Entlohnung/Auslagenersatz“ „*Für die gemäß Pkt.I. zu erbringenden Dienstleistungen wird ein monatliches Entgelt von 500 Euro (12x jährlich) zuzüglich Provision für den Abschluss von Versicherungsverträgen vereinbart.*“ zu sehen ist, das heißt laufende Arbeitsleistung gegen fixes Entgelt. Was darüber hinausgeht, kann von den beiden freien Dienstnehmerinnen selbst bestimmt werden und wurde auch selbst bestimmt.

Das spricht nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

- Weisungsbindung im Organismus des Betriebes und Unternehmerwagnis:

Weisungsgebundenheit gemäß § 47 Abs. 2 EStG bedeutet ein sachliches und persönliches Weisungsrecht, wobei letzteres wirtschaftliche und persönliche Abhängigkeit fordert. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist also im Sinne einer Abhängigkeit vom Arbeitgeber zu verstehen, die sich unter anderem in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Arbeitgeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers zeigt. Entsprechend dem Grundsatz, dass auch auf die übliche Gestaltungsweise Bedacht zu nehmen ist, kommt der zeitlichen und organisatorischen Eingliederung dann keine wesentliche Bedeutung zu, wenn die Arbeitsleistung zumindest überwiegend außerhalb örtlicher Einrichtungen des Arbeitgebers erbracht wird. (zB Heimarbeit, Vertretertätigkeit). Unternehmerwagnis liegt ua. dann vor, wenn die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Arbeitgeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus Eigenem getragen werden müssen. (*Blasina*, Dienstnehmer – Freier Dienstnehmer – Selbständiger. Begriffe und Abgrenzungen im Sozialversicherungs- und Steuerrecht, 31-33; UFS 24.1.2008, RV/1135-W/02).

Im vorliegenden Fall wurde in den „freien Dienstverträgen“ schriftlich festgelegt, dass die beiden freien Dienstnehmerinnen als Verkaufsassistenten für eine Versicherungsmaklergesellschaft aufgenommen wurden. Beide begannen mit der Vorbereitung von Versicherungsvertragsabschlüssen sowie die Vertragsbestandspflege, später konnten sie Versicherungsverträge auch verkaufen. Die Entlohnung erfolgte monatlich mit einem fixen Betrag (500 Euro bzw. 800 Euro) und das 12x im Jahr. Zusätzlich wurden Prämien ausbezahlt und zwar nach den jeweiligen Vertragsabschlüssen, zusätzlich werden Kosten wie Kilometergelder und ähnliche Spesen ersetzt.

Unbestritten ist, dass die beiden freien Dienstnehmerinnen vertraglich jedenfalls nicht an eine bestimmte Arbeitszeit oder an einen bestimmten Arbeitsort gebunden waren,

was auch aus dem Vertragspunkt III hervorgeht. Das spricht aber gerade im Fall der Versicherungsvermittlung nicht unbedingt für einen Werkvertrag. Aus den Lohnkonten und den Verträgen ergab sich, dass die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen den beiden freien Dienstnehmerinnen von der Bf. ersetzt wurden (Fahrtspesen/Diäten). Weiters arbeiteten die beiden freien Dienstnehmerinnen mit dem Computer und der Software, die ihnen die Bf. zur Verfügung stellte. Ebenso wurden von der Bf. Schulungskosten der beiden freien Dienstnehmerinnen bezahlt. Das ergibt sich aus dem Konto 1234 „Aufw. F. Mitarbeiterseminare“ sowie den Lohnkonten der beiden freien Dienstnehmerinnen.

Das Unternehmerwagnis trägt daher die Bf. und nicht die beiden freien Dienstnehmerinnen.

- Laufende Lohnfortzahlung:

Steuerrechtlich liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn laufend ein angemessenes Entgelt gezahlt wird. Ist das Entgelt gering, stellt es bloßen Kostenersatz dar; ein Dienstverhältnis ist diesfalls zu verneinen. (*Blasina*, Dienstnehmer – Freier Dienstnehmer – Selbständiger. Begriffe und Abgrenzungen im Sozialversicherungs- und Steuerrecht, 36).

Laut Punkt IV [des Vertrages mit A]. „Entlohnung/Auslagenersatz“ wird *ein monatliches Entgelt von € 800,-- (12xjährlich) für den Abschluss von Versicherungsverträgen vereinbart*. Laut Punkt IV [des Vertrages mit B C]. „Entlohnung/Auslagenersatz“ wird *ein monatliches Entgelt von € 500,-- (12xjährlich) zuzüglich Provision für den Abschluss von Versicherungsverträgen vereinbart*. Weiters wurde diesen freien Dienstnehmern laut Lohnkonten und Vertrag ein Kilometergeld gezahlt und Spesen ersetzt.

Aus den Lohnkonten ergibt sich, dass ca. ein Drittel des „Honorars“ aus dem fixen Entgelt besteht. Da die Aufwendungen von der Bf. ersetzt werden, kann trotz der tatsächlich untergeordneten Bedeutung des fixen Entgeltbestandteiles aber nicht von einem bloßen Kostenersatz gesprochen werden.

4. Würdigung der Stellungnahmen der Bf. und Finanzamtes zum Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung

Das Einkommensteuergesetz unterscheidet nur Einkünfte aus betrieblichen Tätigkeiten oder nichtselbständiger Tätigkeit. Es gibt einkommensteuerrechtlich nur einen einheitlichen Dienstnehmerbegriff und keine Aufspaltung in Dienstnehmer und freien Dienstnehmer wie nach dem ASVG. Im Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung vom 17.4.2014 wurde der Bf. dies auf Seite 8 mitgeteilt, ebenso das in der Stellungnahme angesprochene Erkenntnis des VwGH 16.3.2011, 2007/08/0153 auf den Seiten 7 und 9. Im vorliegenden Fall sieht es das Bundesfinanzgericht als unstrittig an, dass ein „freier“ Dienstvertrag vorlag und auch, dass die Vertretung tatsächlich gelebt wurde, weswegen sich die Einvernahme von B C erübrigte. Doch war der Fall einkommensteuerlich zu lösen und nicht versicherungsrechtlich.

Die Stellungnahme der Bf. zum Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung war daher nicht geeignet, eine andere rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes vorzunehmen.

5. Zusammenfassung

Die Regelung des § 41 Abs. 2 erster Halbsatz FLAG über den Dienstgeberbeitrag verweist auf § 47 Abs. 2 EStG 1988, nach welchem ein Dienstverhältnis dann vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Da das Einkommensteuerrecht, auf welches die Vorschriften über den Dienstgeberbeitrag verweisen, nur einen einheitlichen Dienstnehmerbegriff (Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit) kennt, ist auch im Fall eines „freien Dienstvertrages“ zu untersuchen, ob einkommensteuerlich selbstständige/betriebliche Tätigkeit oder nichtselbstständige Tätigkeit vorliegt.

Die Bf. schloss zwei „Freie Dienstverträge“ über die Tätigkeit als Verkaufsassistenten in ihrer Versicherungsmaklergesellschaft ab. Diese Tätigkeit umfasste die Vorbereitung von Versicherungsabschlüssen, die Vertragsbestandspflege und nach der Einschulung den Verkauf von Versicherungsverträgen. Die Bf. bezahlte ein monatlich fixes Entgelt [insgesamt ca. ein Drittel des Jahresentgeltes] und bei Vertragsabschlüssen zusätzlich Prämien, sowie Diäten und Kilometergeld. Der Computer wurde zur Verfügung gestellt und Schulungskosten bezahlte die Bf. Die beiden freien Dienstnehmerinnen konnten sich vertreten lassen, sie waren in der Gestaltung ihrer Dienste frei und konnten unter Bedachtnahme auf den Vertragszweck ihre Dienste nach eigenem Ermessen erbringen. Sie waren hinsichtlich des Arbeitsablaufes, der Arbeitszeit und des Arbeitsortes nicht gebunden.

Insgesamt überwiegen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im vorliegenden Fall jene Kriterien, die für die Annahme einer unselbständigen Tätigkeit sprechen, nämlich durch das Schulden der Arbeitskraft, da die Tätigkeiten auf unbestimmte Dauer laufend im erforderlichen Ausmaß erbracht werden müssen, sowie durch die Unterordnung unter den geschäftlichen Willen der Bf. dadurch, dass den freien Dienstnehmerinnen der Computer zur Verfügung gestellt wurde, sowie durch laufende Zahlung eines Entgeltes (Monatlich fixer Betrag, Diäten und Zahlung des Kilometergeldes). Auf die Formulierung des Vertrages kommt es nicht an.

Da im gegenständlichen Fall die über freie Dienstverträge tätigen Verkaufsistentinnen für ein Versicherungsmaklerunternehmen nicht selbständig tätig waren, war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

6. Nichtzulassung der Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 31.3.2005, 2000/15/0127;

VwGH 24.11.1992, 92/08/0131; VwGH 20.12.2001, 98/08/0062; VwGH 30.11.1999,
99/14/0270; VwGH 18.3.2004, 2000/15/0078, 0079; **VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230**)
folgt.

Wien, am 28. August 2014