

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Dr. Bf, über die Beschwerde vom 6. Juli 2011 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Graz-Stadt vom 17. November 2010, betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2009 sowie Vorschreibung von Säumniszuschlägen (2005-2008) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer im Unternehmen x GmbH (Firmenname 2010 in y GmbH geändert) gemäß § 147 BAO im Jahr 2010 durchgeführten Außenprüfung (Lohnsteuerprüfung 2005 bis 2009) hat die Prüferin laut Feststellung im Prüfbericht vom 17.11.2010 Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe für den Zeitraum 1.1.2005 - 31.12.2009 in Höhe von EUR 14.583,96, Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag iHv EUR 1.347,12 sowie Säumniszuschläge (2005-2008) iHv EUR 253,92 ermittelt. Im Zuge der Prüfung wurden Befragungen verschiedener Mitarbeiter der Bf als Auskunftspersonen betreffend Entlohnung, Arbeitszeit, Arbeitsmittel, Art der von ihnen ausgeübten Tätigkeit etc. durchgeführt. Im Bericht vom 17.11.2010 wurde festgestellt, dass sich die Promotoren (Dienstnehmer) vertraglich dazu verpflichtet hätten, verschiedene Tätigkeiten - wie beispielsweise Flyer verteilen, Dekotouren, Datenerhebungen, Chauffurdienste, Einpacken von Geschenken, Telefonmarketing, Eventbetreuung, Verkostungen an vom Arbeitgeber vorgegebenen Einsatzorten und in vorher festgelegten Zeiten zu verrichten. Als Gegenleistung hätten die Arbeitnehmer einen festgesetzten Stundenlohn erhalten. Im Zuge der Prüfung sei die Ummeldung erfolgt, da gemäß § 4 Abs. 2 ASVG jedenfalls Dienstnehmer sei, wer lohnsteuerpflichtig ist.

Mit den Abgabenbescheiden vom 17. November 2010 wurden der y GmbH (kurz Beschwerdeführerin Bf) für die Jahre 2005 bis 2009 Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe, der Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag sowie Säumniszuschläge für 2005 bis 2008 vorgeschrieben. In den jeweiligen

Bescheidbegründungen wurde auf den Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 17. November 2010 verwiesen.

Nach zahlreichen Fristverlängerungsansuchen wurde schließlich am 8. Juli 2011 Beschwerde gegen die oa. Bescheide eingebracht. Die Beschwerdeführerin (damals vertreten durch z GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft) verwies zunächst auf die Begründung der Behörde, wonach die Weisungsgebundenheit sowie die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers einzelner Dienstnehmer gegeben sei. Die Beschwerdeführerin beschäftigte zahlreiche Mitarbeiter als sogenannte "Promotoren" im Rahmen von freien Dienstverhältnissen. Zu den Tätigkeitsfeldern würden beispielsweise Chauffeur-Dienste, Datenerhebungen, Einpacktätigkeiten, Telefonmarketing zählen. Die Mitarbeiter würden durch Inserate in Zeitungen, mittels Aushang von Plakaten auf Universitäten und Fachhochschulen etc. gesucht werden. Die Promotoren würden per SMS, E-Mail über neue Aufträge informiert werden. Bei der Erbringung der Promotion würden von der Bf lediglich sachliche, den konkreten Auftrag betreffende Weisungen erteilt werden. Persönliche Weisungen betreffend Art und Weise der Leistungserbringung würden nicht erteilt werden. Die Promotoren würden sich sowohl die Leistungen untereinander selbstständig aufteilen als auch den zeitlichen Ablauf der Promotion selbst einteilen. Bei Ausfall würden diese für geeigneten Ersatz sorgen. Mit den Promotoren seien freie Dienstverträge abgeschlossen worden. Die Entlohnung erfolge nach den tatsächlich erbrachten Leistungen. Für die Mitarbeiter der Bf bestünde keine Verpflichtung zur persönlichen Leistungserbringung. Die Promotoren könnten die Annahme weiterer Arbeiten verweigern und seien diese keinerlei betrieblichen Kontroll- und Ordnungsvorschriften unterworfen. Den Promotoren würden lediglich sachliche Weisungen erteilt werden. Diese seien keine Merkmale eines echten Dienstverhältnisses.

Gegen die persönliche Abhängigkeit würde nach Ansicht der Bf die Beschäftigung der Promotoren bei mehreren Arbeitgebern sprechen. Die Promotoren seien ausschließlich innerhalb der Vorgaben des Auftraggebers an Arbeitsort und Arbeitszeit gebunden. Im Krankheitsfall stünde den Mitarbeitern das Recht auf Entgeltfortzahlung zu.

Im vorliegenden Fall würden die Tätigkeiten der Promotoren nicht die Kriterien eines echten Dienstverhältnisses erfüllen. Vielmehr würden freie Dienstverhältnisse vorliegen. Die Promotoren würden sich auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zur Erbringung von persönlichen Dienstleistungen gegenüber der Bf verpflichten. Diese würden auch über keine wesentlichen eigenen Betriebsmittel verfügen und könnten sich im Rahmen der auftragsbezogenen Erfordernisse Arbeitszeit und Arbeitsort frei einteilen. Im Sinne der Gesamtbetrachtung würden die Merkmale der persönlichen Unabhängigkeit überwiegen.

Zu den nach Vorbringen der Bf nicht repräsentativen Aussagen der befragten Mitarbeiter wird ausgeführt, dass es keine speziellen Einschulungen der Mitarbeiter gegeben hätte. Es seien nur sachbezogene Anweisungen weitergegeben worden. Die Mitarbeiter hätten freie Zeiteinteilung bezüglich der Bürotätigkeiten gehabt. Die Dienstnehmer seien bei Ausfall selbst für Ersatz der zugesagten Tätigkeit verantwortlich. Eine generelle Dienstzeitvorschreibung habe nicht existiert. Eine zeitliche Vorgabe habe es bei gewissen

Aufträgen allerdings gegeben. Die Bf habe im Auftrag ihrer Kunden Projekteinsatzorte bekannt gegeben. Persönliche Weisungen seien keine erteilt worden. Bei den in der Beschwerde angeführten Tätigkeitsfeldern der Mitarbeiter seien lediglich sachliche Weisungen erteilt worden. Die zur Ausführung der Aufträge notwendigen Betriebsmittel (wie zB PKW, Dekomaterial) habe die Bf zur Verfügung gestellt. Die bei Verkostungen von den Mitarbeitern getragene Arbeitskleidung sowie die Namensschilder seien von den Auftraggebern der Bf zur Verfügung gestellt worden. Dies könne daher nicht als Indiz für das Vorliegen eines echten Dienstverhältnisses angesehen werden.

Bei der Verteilung von Prospekten, Flugzetteln und Gratisproben könnten die Promotoren innerhalb des vom Auftraggeber vorgegeben Rahmens Arbeitsort und Zeit frei wählen. Bestimmte Produkte wie Hustenzuckerl sollten allerdings nur bei schlechtem Wetter verteilt werden. Dies hätte allerdings nicht zu einer persönlichen Abhängigkeit der Mitarbeiter geführt. Nach Ansicht des OGH sei ein Werbemittelverteiler, der sich nicht zur regelmäßigen Arbeit verpflichtet hat, nicht persönlich abhängig und kein echter Dienstnehmer.

Mit Beschluss des Landesgerichtes für Zivilrechtssachen vom xx, GZ wurde über das Vermögen der y GmbH das Konkursverfahren eröffnet und RA als Masseverwalter bestellt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Nach § 47 Abs 1 EStG 1988 wird *die* Einkommensteuer bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG 1988) durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81 EStG 1988) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, *die* Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988 auszahlt. Ein *Dienstverhältnis* liegt nach Abs. 2 der genannten Gesetzesbestimmung 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 Arbeitgeber hat gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 bei jeder Lohnzahlung *die* Lohnsteuer des Arbeitnehmers einzubehalten. Nach § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für *die* Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitnehmer einzubehaltenden Lohnsteuer.

§ 41 Abs. 1 FLAG 1967 bestimmt, dass alle *Dienstgeber*, *die* im Bundesgebiet *Dienstnehmer* beschäftigen, den *Dienstgeberbeitrag* zu leisten haben. *Dienstnehmer* sind nach Abs. 2 der genannten Gesetzesbestimmung ua Personen, *die* in einem *Dienstverhältnis* im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

§ 122 Abs. 7 und 8 WKG 1998 enthält *die* Bestimmungen zum Zuschlag zum *Dienstgeberbeitrag*, welcher nach der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen ist, wobei als Bemessungsgrundlage *die* Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG 1967 gilt.

Nach den gesetzlichen Bestimmungen, der Literatur und der Judikatur liegt ein *Dienstverhältnis* vor, wenn eine natürliche Person 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 Fehlen eines Unternehmerrisikos oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (vgl bspw VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162, oder VwGH 20.1.2016, 2012/13/0059, mwN).

Für die Beurteilung der Frage, ob ein *Dienstverhältnis* besteht, kommt es auch nicht auf die von den Vertragsparteien gewählte Bezeichnung (Dienstvertrag, freier Dienstvertrag, Werkvertrag, etc.) an. Es genügt, wenn die ausgeübte Tätigkeit in ihrer äußerer Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entspricht (VwGH 23.3.1983, 82/13/0063).

Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als *Dienstverhältnis* ist daher stets das Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (VwGH 1.12.1992, 88/14/0115).

Ausgehend vom maßgeblichen funktionalen Verständnis der Eingliederung in den Organismus des Arbeitgebers kann im Beschwerdefall hinsichtlich der als Arbeitnehmer beschäftigten Personen kein Zweifel an der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin bestehen. Indem die in Rede stehenden beschäftigten Personen über einen längeren Zeitraum im operativen Bereich der Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin tätig wurden und im Regelfall die von der Beschwerdeführerin übernommenen Aufträge von diversen Kunden abarbeiteten, bildeten sie klar einen Teil der betrieblichen Organisation der Beschwerdeführerin. Der Eingliederung steht es nicht entgegen, wenn ein Teil der Arbeitszeit auch einem anderen Unternehmen gewidmet wird (vgl etwa VwGH 27.3.2008, 2006/13/0127, mwN).

Das Vorliegen einer organisatorischen Eingliederung wird auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass eine Beschäftigung nicht durchgehend über viele Monate oder Jahre ohne Unterbrechungen ausgeübt wird. Entscheidend ist nämlich ausschließlich, ob eine Person in der Zeit, in der sie sich zur Erbringung von Arbeitsleistungen bereit erklärt, einen Teil des betrieblichen Organismus bildet. Da es der Annahme eines *Dienstverhältnisses* nicht entgegen steht, wenn in bestimmten Fällen auch nur für wenige Stunden eines Tages für einen Arbeitgeber gearbeitet wird (vgl auch zB VwGH 29.4.2010, 2008/15/0103), kann auch eine - wie gegenständlich - über Monate bzw. Jahre andauernde Beschäftigung das Vorliegen eines *Dienstverhältnisses* nicht ausschließen

bzw stellt keinen Grund dafür dar, dass zwangsläufig vom Vorliegen eines "Werkvertrages" ausgegangen werden muss.

Weisungsgebundenheit: Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bezieht sich das im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübte sachliche bzw. technische Weisungsrecht lediglich auf die vereinbarte Werkleistung und somit nur auf den Arbeitserfolg, während das persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher Abhängigkeit und persönlicher Gebundenheit hervorruft (vgl. mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung des VwGH Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 47 Tz 4.3.). Eine beschäftigte Person wird aber nicht schon dadurch persönlich unabhängig, dass sich auf Grund ihrer Erfahrungen und/oder der Natur der zu verrichtenden Arbeiten Weisungen über die Reihenfolge und den näheren Inhalt der Arbeiten erübrigen, die Person somit den Arbeitsablauf selbst bestimmt, sofern sie nur der stillen Autorität des Empfängers der Arbeitsleistung, das heißt seinem Weisungs- und Kontrollrecht unterliegt. Unter diesen Umständen kann ein Dienstverhältnis auch vorliegen, wenn der Dienstgeber praktisch überhaupt nicht in den Arbeitsablauf eingreift; er muss lediglich potenziell die Möglichkeit haben, die Arbeit durch Weisungen zu organisieren.

Das Kriterium der Weisungsgebundenheit ist im Beschwerdefall erfüllt, da eine über eine rein sachliche oder technische Weisungsgebundenheit hinausgehende Unterordnung der Mitarbeiter unter den Willen der Beschwerdeführerin als Arbeitgeberin gegeben war. Die Natur der zugewiesenen Arbeiten setzt voraus, dass die Dienstnehmer Anleitungen der Bf folgen mussten, was zumindest ein Indiz für ein Weisungsrecht ist. Die Weisungsgebundenheit äußerte sich in der Tatsache, dass mit dem Eingehen des Dienstverhältnisses klar war, dass die Dienstnehmer bestimmte Arbeitsleistungen zu erbringen hatten. Das Aufgabengebiet und *die* konkrete Art der Durchführung war somit vorgegeben, der konkrete Einsatzort (entsprechend den von der Beschwerdeführerin übernommenen Aufträgen) vorbestimmt und *die* Arbeitszeit festgelegt, da der gemeinsame und koordinierte Arbeitseinsatz durch *die* Beschwerdeführerin vorgegeben war. *Die* Weisungsgebundenheit ergibt sich somit aus der Fremdbestimmtheit bezüglich Arbeitszeit (der von der Beschwerdeführerin vorgegebene Einsatztermin), Arbeitsort (der von der Beschwerdeführerin vorgegebene Einsatzort) und Erbringung der Arbeitsleistungen innerhalb des (von der Beschwerdeführerin vorgegebenen) organisatorischen Umfeldes. Entscheidend ist vielmehr, dass ein Arbeitnehmer sich bereit erklärt, (für einen bestimmten Zeitraum) seine Arbeitskraft zur Verfügung zu stellen. Die Arbeitszuteilung erfolgte durch Anruf oder durch SMS der Bf. Bei der Kaffeeverkostung in verschiedenen Supermärkten war die Arbeitszeit und die Arbeitskleidung detailliert vorgegeben. Dass sich die Mitarbeiter teilweise ihre Arbeitszeit frei einteilen konnten, spricht für sich allein nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, da die Verpflichtung zur Einhaltung einer bestimmten Arbeitszeit zwar ein Indiz, jedoch keine unabdingbare Voraussetzung für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist (VwGH 25. 5. 1982, 14/3038/78). Diese persönliche Dienstleistung in Verbindung mit einer regelmäßigen Leistungserbringung spricht für eine persönliche Abhängigkeit: In

typisierender Betrachtungsweise erledigt ein Dienstnehmer nämlich ihm übertragene Aufgaben kontinuierlich im Rahmen seiner Arbeitszeiten während ein selbständig tätiger Unternehmer danach trachtet, die übertragenen Aufgaben termingerecht fertig zu stellen. Wenn sich der Umfang der Aufgaben, wie im Beschwerdefall, als größer als erwartet herausstellt, arbeitet ein Selbständiger mehr oder bedient sich einer Hilfskraft, während ein Arbeitnehmer dazu keine Möglichkeit hat.

Dem Vorbringen der Bf, dass sich die Promotoren im Rahmen ihres Auftrages die Arbeit untereinander selbstständig aufteilen oder sich vertreten lassen könnten wird das Ergebnis der Befragung der Dienstnehmer entgegen gehalten, wonach die Mehrzahl der befragten Mitarbeiter die zugewiesenen Arbeiten stets persönlich ausgeführt haben.

Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers: Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin ergibt sich nach Ansicht des BFG schon daraus, dass zahlreiche Aufträge - wie Bürotätigkeiten, Einpacken von Geschenken, Aufräumarbeiten, Umfrageauswertungen an den PC der Bf in den Büroräumlichkeiten der Beschwerdeführerin durchgeführt wurden (vgl auch UFS 02.11.2010, RV/0653-L/09). Für Chauffeurdienste, Zustelltätigkeiten und Dekotouren wurde den Mitarbeitern ein Firmen-PKW zur Verfügung gestellt.

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 Bedacht zu nehmen (vgl. das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018). Diese sind nach dem Gesamtbild der Verhältnisse gegeneinander abzuwägen.

Lohnzahlung: Werden fortlaufende, im Wesentlichen gleich bleibende Arbeiten mit einem fortlaufenden, gleich bleibenden Betrag entlohnt, spricht dieser Umstand für ein Dienstverhältnis. In der Entlohnung nach geleisteten Arbeitsstunden - wie im vorliegenden Fall - kommt das für das Vorliegen von Dienstverhältnissen typische Zurverfügungstellen der Arbeitskraft zum Ausdruck.

Unternehmerwagnis: Ein weiteres Merkmal eines Dienstverhältnisses ist nach der Judikatur des VwGH das Fehlen eines Unternehmerrisikos (VwGH vom 29.4.10, 2008/15/0103). Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten. Wesentlich ist, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. Im Beschwerdefall trifft die Mitarbeiter kein ausgabenseitiges Einnahmenrisiko: Diese verfügen weder über eigene Betriebsmittel noch über eigene Geschäftsräumlichkeiten. Die notwendigen Fahrten wurden mit dem PKW der Beschwerdeführerin zurück gelegt.

Die Beurteilung der Tätigkeit der Mitarbeiter nach den dargelegten Kriterien lässt den Schluss zu, dass diese ihre Leistungen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im

Rahmen eines Dienstverhältnisses erbracht haben: Die Dienstnehmer erledigten ihre Arbeiten nach den Wünschen der Beschwerdeführerin, führten bestimmte Arbeiten in deren Betriebsräumlichkeiten unter Benutzung deren Betriebsvorrichtungen aus, haben kein ausgabenseitiges Einnahmenrisiko, haben bestimmte Arbeitszeiten einzuhalten, führen die Aufträge der Beschwerdeführerin ohne eigene Betriebsmittel und persönlich aus ohne sich vertreten zu lassen.

Die Beschwerdeführerin trifft daher die Pflicht zur Entrichtung der Dienstgeberbeiträge, der Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag sowie der Säumniszuschläge.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Das Bundesfinanzgericht ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen, sondern hat sich auf diese gestützt. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind für das Bestehen eines *Dienstverhältnisses* die persönliche Abhängigkeit der Mitarbeiter und die Eingliederung der Mitarbeiter in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin entscheidend.

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 10. Oktober 2017