

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Glocknitzer Hollenthoner Steuerberatung GmbH & Co KG, Bräuhausgasse 37/4, 1050 Wien, gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 18.7.2008 bzw 19.7.2008, betreffend Lohnabgaben für die Jahre 2000 bis 2006

zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide aufgehoben.
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der beschwerdeführenden Gesellschaft (in Folge: Beschwerdeführerin) durchgeführten gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben betreffend ua die Jahre 2000 bis 2006 wurde seitens des Prüforgans der zuständigen Gebietskrankenkasse in einer der Niederschrift über die Schlussbesprechung beiliegenden Sachverhaltsdarstellung ua folgendes festgestellt:

"[...]"

*Folgende Merkmale begründen ein Dienstverhältnis gemäß § 4 Abs.2 ASVG bzw. gemäß § 47 Abs.1 EStG:*

*Frau [H] war seit dem 01.02.1998 als Verkaufsleiterin der Firma [Beschwerdeführerin] für die Bundesländer Salzburg und Kärnten tätig.*

*Im vergleichbaren Zeitraum waren Frau [DN 1] (Tirol und Vorarlberg, Dienstvertrag, Beilage 6) und Frau [DN 2] (Ostösterreich) ebenfalls als Verkaufsleiter tätig, wobei beide im Rahmen eines Dienstverhältnisses gemäß § 4 Abs 2 ASVG beschäftigt wurden.*

*Ab dem Jahr 2002 wurden die Mitarbeiterschulungen, welche bisher von den Verkaufleitern regional organisiert worden sind, ausschließlich von Frau [H] als National Trainings Manager durchgeführt bzw. organisiert (Beilage 7, Reflections 12/2001). Aufgrund des zunehmenden Seminarbedarfs wurde Frau [DN 3] per 01.07.2005 als Schulungsbeauftragte (Training Coordinator) aufgenommen. Frau [DN 3] wurde im Rahmen eines Dienstverhältnisses beschäftigt und laut ihrem Dienstvertrag dem National Training Manager, Frau [H], unterstellt (Beilage 8 und 9).*

*Frau [H] erhielt für ihre Tätigkeit ein fixes Entgelt, das (wie bei allen anderen Dienstnehmern der Firma [Beschwerdeführerin]) jeweils im April jeden Jahres angehoben wurde.*

*Weiters erhielt Frau [H], wie bei allen im Management der Firma [Beschwerdeführerin] beschäftigten Personen üblich, eine leitungsabhängige jährliche Bonuszahlung.*

*Frau [H] war gegenüber der Geschäftsführung berichtspflichtig und weisungsgebunden. Im Besonderen kontaktierte Frau [H] regelmäßig persönlich die Geschäftsleitung ([Geschäftsführer]) am Betriebssitz in Wien um den Aufbau der Vertriebsstrukturen, den Ablauf der Seminare, Erstellung von Schulungskonzepten sowie die jährlich zu erreichenden Umsatzziele zu vereinbaren und die Artikel, welche sie für die monatlich erscheinende Hauszeitung [Zeitungsname] verfasste, zu besprechen. Um ihren Aufgaben bei der Firma [Beschwerdeführerin] vereinbarungsgemäß nachzukommen war es unerlässlich, dass Frau [H] im Management und damit in die Organisation der Firma [Beschwerdeführerin] eingegliedert war (Beschreibung der Stellung im Unternehmen - siehe [Zeitungsname] 2003 und 2005, Beilage 10 und 11).*

*Weiters wurden Frau [H] eine Kostenpauschale für das in ihrem Haus etablierte und von der Firma [Beschwerdeführerin] ausgestattete Arbeitszimmer (Laptop, Drucker, Scanner, Faxgerät, Mobiltelefon) sowie sämtliche Aufwendungen (u.a. Hotelkosten, Rechnungen über Konsumationen im Zuge von Rekrutierungs- bzw. Einschulungsgesprächen, Telefon- und Postgebühren, Fachliteratur) sowie einen Kostenersatz für das Leasing eines PKW und die daraus resultierenden laufenden Kosten (Treibstoff, Service ) ersetzt.*

*Ein Unternehmerwagnis kann bei Frau [H] gänzlich ausgeschlossen werden, da sie alle Betriebsmittel von der Firma [Beschwerdeführerin] zur Verfügung gestellt bekam und ihr sämtliche, aus ihrer Tätigkeit resultierenden, Aufwendungen ersetzt worden sind. Im Besonderen ist darauf hinzuweisen, dass Frau [H] ihre vereinbarten Leistungen ausnahmslos persönlich erbrachte und ausschließlich für die Firma [Beschwerdeführerin] tätig wurde."*

In Folge dessen erließ die belangte Behörde am 18.7.2008 bzw 19.7.2008 die beschwerdegegenständlichen Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag samt damit zusammenhängenden Säumniszuschläge für die Jahre 2000 bis 2006.

Gegen diese Bescheide erhob die Beschwerdeführerin das damalige Rechtsmittel der Berufung und führte hierin ua folgendes aus:

*"1. Inhaltliche Unrichtigkeit der angeführten Bescheide*

*[...]*

*Im Rahmen der Tätigkeit als National Trainings Managerin ("Cheftrainerin") für [Beschwerdeführerin] erfolgte die Abstimmung der zu setzenden Maßnahmen mit [Beschwerdeführerin] durch folgende Vereinbarungen:*

*Im Herbst des jeweiligen Vorjahres wurde ein Budget u.a. für die Trainings erstellt. Dann wurden gemeinsam in Abstimmung mit den Konzernvorgaben die Ziele der kommenden Schulungsperiode vereinbart (z.B. Produktivität steigern oder Aufbau neuer Gruppen von Berater (inne )n). Dieser Schwerpunkt stellte den Fokus in den nächsten Trainings dar, dh die Berater wurden beispielsweise bei letzterem Schwerpunkt geschult, auf Parties nicht nur den Verkauf zu forcieren, sondern auch die Rekrutierung neuer Berater zu betreiben. Die zeitliche und örtliche Festlegung der Schulungen, deren Häufigkeit sowie das Training und die Dramaturgie des "Sales Spiels" lag jedoch in der alleinigen Kompetenz und Verantwortung von Frau [H].*

*Frau [H] erbrachte die von ihr geschuldete Leistung in einem Verhältnis persönlicher Unabhängigkeit. Diese persönliche Unabhängigkeit wird unter anderem durch folgende Kriterien charakterisiert: generelles Vertretungsrecht, keine Weisungsbindung, keine Kontrollunterworfenheit, freie Zeiteinteilung und freie Wahl des Arbeitsortes.*

*Generelles Vertretungsrecht:*

*Gegen ein echtes Dienstverhältnis spricht, dass Frau [H] auskunftsgemäß durchaus das Recht gehabt hätte, sich hinsichtlich der geschuldeten Dienstleistung vertreten lassen zu können. Gemäß OGH-Rechtsprechung ist es dabei unschädlich, wenn sich der Auftraggeber zur Qualitätssicherung vorbehält, die Person des Vertreters mitzubestimmen (OGH 5.5.1999,9 Ob A 10/99g). Betreffend das generelle Vertretungsrecht von Frau [H] finden sich im Vertrag zwar keine Bestimmungen, seitens der Geschäftsführung besteht allerdings die Auffassung, dass - so eine geeignete Vertretung namhaft gemacht werden hätte können - Frau [H] sich bei der Abhaltung der Schulungen auch hätte vertreten lassen können. Die Tatsache, dass das Vertretungsrecht nicht tatsächlich genutzt worden ist, spricht nicht gegen die Annahme selbständiger Tätigkeit, da bereits die Möglichkeit des generellen Vertretungsrechtes ausreichend ist, selbst wenn im konkreten Fall davon (noch) nicht Gebrauch gemacht worden ist.*

*Mangelnde Integration in die betriebliche Struktur des Arbeitgebers:*

*Frau [H] war bei der Erfüllung ihrer Aufgaben an keinen bestimmten Arbeitsort sowie an keine bestimmten Arbeitszeiten gebunden, Es lag in ihrem Ermessen, wie und wann der Einsatz ihrer Person für die Erbringung der von ihr geschuldeten Leistungen von Vorteil ist. Die Tatsache, dass Frau [H] zeitweise in Wien an Besprechungen mit der Geschäftsführung des Auftraggebers teilgenommen hat, ist dabei unschädlich, da die*

*teilweise Mitwirkung an betrieblichen Prozessen und die Möglichkeit des Zugangs zu den Geschäftsräumlichkeiten des Dienstgebers nicht per se gegen eine Tätigkeit im Rahmen eines Werkvertrages sprechen. Des weiteren haben sich die Tätigkeiten von Frau [H] nicht auf den Großraum Wien konzentriert, sondern waren - vor allem in den ersten Jahren - eher auf den Westen Österreichs bzw. später auf das gesamte Bundesgebiet gerichtet. Auch aus diesem Punkt heraus ergibt sich gegenüber den anderen Mitarbeitern von [Beschwerdeführerin] ein geringeres Ausmaß an Einbindung in die betriebliche Struktur von [Beschwerdeführerin].*

*Keine Weisungsbindung/keine Kontrollunterworfenheit:*

*In der Sachverhaltsdarstellung von Herrn [GPLA-Prüfer], die der Niederschrift über die Schlußbesprechung beigelegt ist, wird angemerkt, dass Frau [H] gegenüber der Geschäftsführung weisungsgebunden war. Wir weisen darauf hin, dass weder Frau [neue Geschäftsführerin] noch Frau [H] im Rahmen der niederschriftlich festgehaltenen Auskunftserteilung diesbezüglich befragt worden sind. Bei der getroffenen Feststellung handelt es sich somit um eine unrichtige Annahme des GPLA-Prüfers.*

*Frau [H] hat zwar von der Geschäftsführung sachliche Weisungen erhalten, dh Weisungen, die den Arbeits- oder Dienstleistungsgegenstand betreffen wie zB das gemeinsame Festlegen der Schwerpunkte der nächsten Schulungssaison, solche Weisungen sind aber regelmäßig Bestandteil von Werkverträgen und sprechen nicht gegen das Vorliegen persönlicher Unabhängigkeit.*

*Die persönliche Unabhängigkeit ausschließende Weisungen sind hingegen dann gegeben, wenn durch die erteilten Weisungen die Gestaltungsfreiheit des Arbeitnehmers bei der Erbringung der Dienstleistung weitgehend ausgeschaltet ist, dh wenn [Beschwerdeführerin] Weisungen für das persönliche Verhalten von Frau [H] bei der Erbringung ihrer Arbeitsleistungen erteilt hätte. Doch genau das war nicht der Fall. Frau [H] war bei der Abhaltung der Schulungen (Programmablauf, Vermittlungstechniken, verwendete Hilfsmittel) weitgehend eigenverantwortlich und selbstbestimmt tätig. Es war vielmehr ein wesentliches Kriterium der Beschäftigung von [H], dass sie genau über dieses Know-how verfügte und daher keiner Weisungen durch die Geschäftsführung bedurfte.*

*Da Frau [H] keine konkreten Weisungen, die das persönliche Verhalten betroffen haben, erhalten hat, ist sie diesbezüglich auch keiner Kontrolle unterlegen. Kontrollen betreffend die Dienstleistung an sich bzw. den Arbeitserfolg sind hingegen kein Indiz für ein Dienstverhältnis, da sich derartige Kontrollen durch den Auftraggeber auch ein Selbständiger gefallen lassen muss. Es soll an dieser Stelle nochmals betont werden, dass Frau [H] in der Gestaltung ihrer Seminare vollkommen frei war und nur vor Jahresbeginn eine grobe inhaltliche Abstimmung und Vereinbarung des "Fortbildungsschwerpunktes" in Abstimmung mit Konzernvorgaben vorgenommen wurde.*

*Auch zu Beginn der Tätigkeit als Verkaufsleiterin konnte sich Frau [H] die Verkaufsgespräche frei einteilen und unterlag keinen persönlichen Weisungen. Eine*

sachliche Kontrolle hat durch sogenannte Tätigkeitsberichte sowie ergänzt durch gelegentliche telefonische Absprachen mit der Geschäftsführung stattgefunden, was im Rahmen eines Auftragsverhältnisses üblich ist.

*Freie Zeiteinteilung, freie Wahl des Arbeitsortes:*

*Frau [H] hat die Möglichkeit gehabt, sowohl Arbeitszeit als auch Arbeitsplatz frei zu wählen. Es gab keine Vorgaben, in welchen Seminarräumen bzw. wo die von Frau [H] abgehaltenen Trainings stattzufinden haben. Dies lag ausschließlich im Verantwortungsbereich von Frau [H].*

*Frau [H] war somit - im Vergleich zu einem normalen Dienstnehmer - nicht in die betriebliche Struktur von [Beschwerdeführerin] eingebunden. Frau [H] konnte bestimmen, wann und wo der Einsatz ihrer Person für die ordnungsgemäße Erbringung der von ihr geschuldeten Tätigkeiten sinnvoll war.*

*Die Tatsache, dass die Schulungstermine im vorhinein vereinbart bzw. in der internen Zeitung "[Zeitungsname]" angekündigt wurden, liegt in der Natur der Sache und ist nicht relevant, um die Eigenschaft als Werkvertragsnehmer abzuerkennen.*

*[...]*

*Betreffend die Feststellung der GPLA-Prüfung, dass (absichtlich) zwei Verträge abgeschlossen worden seien, nehmen wir wie folgt Stellung:*

*Auskunftsgemäß wurde am Beginn des Arbeitsverhältnisses der nichtdatierte Vertrag an Frau [H] übergeben. Bereits dieser Vertrag trägt Elemente, die für einen Dienstvertrag untypisch sind (Bezeichnung als freier Handelsvertreter, Auszahlung Entgelt nach Rechnungslegung, kein Konkurrenzverbot, keine Probefrist) . Es war somit bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses des undatierten, glaublich ersten Vertrages erklärter Parteiwille, kein Dienstverhältnis zu begründen. Der datierte Vertrag, der nach übereinstimmender Schlussfolgerung sowohl des Betriebsprüfers als auch der [Beschwerdeführerin] vermutlich später abgeschlossen wurde - wobei strittig ist, ob dies tatsächlich erst Jahre später stattgefunden hat - enthält alle typischen Merkmale eines Werkvertrages. Gegenüber dem ersten Vertrag wurde insbesondere explizit festgehalten, dass Frau [H] das Recht hat, auch für andere Unternehmen tätig zu werden, sofern diese Unternehmen nicht in einem Konkurrenzverhältnis zu [Beschwerdeführerin] stehen.*

*Es ist somit keineswegs der Fall, dass der erste Vertrag eindeutig als Dienstvertrag und der zweite Vertrag eindeutig als Werkvertrag zu qualifizieren ist. Vielmehr tragen beide Verträge Elemente in sich, die den Parteiwillen, nämlich kein Dienstverhältnis abzuschließen, erkennen lassen. Der Vorwurf, dass der zeitlich später abgeschlossene Vertrag zur Tarnung bzw. Täuschung abgeschlossen worden sei, entbehrt somit jeglicher Grundlage.*

*2. Eintritt der Festsetzungsverjährung*

*Für 2000 und 2001 kann wegen Eintritts der Verjährung keine Festsetzung der Lohnabgaben erfolgen.*

*Begründung und Sachverhalt:*

*Die Frist zur Festsetzung einer Abgabe beträgt gemäß § 207 Abs 2 BAO grundsätzlich fünf Jahre. Nur soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre. Die Verjährungsfrist beginnt gemäß § 208 Abs 1 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist und kann sich durch nach außen erkennbare Amtshandlungen im Sinne des § 209 Abs 1 BAO um ein weiteres Jahr verlängern.*

*Für die Lohnabgaben und Lohnnebenabgaben 2000 endet die 5-jährige Festsetzungsverjährungsfrist am 31.12.2005, für die Lohnabgaben und Lohnnebenabgaben 2001 endet die 5-jährige Festsetzungsverjährungsfrist am 31.12.2006. Da für beide Jahre betreffend diese Abgaben keine Bescheide ergangen sind und auch sonst keine nach außen hin erkennbaren Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenspruches bzw. Feststellung des Abgabepflichtigen unternommen wurden, sind diese Abgaben nach § 207 Abs 2 erster Satz BAO bereits verjährt.*

*Die Anwendung der verlängerten Verjährungsfrist von sieben Jahren setzt voraus, dass die Abgaben hinterzogen worden sind. Wenn noch kein Finanzstrafverfahren durchgeführt worden ist, hat die Abgabenbehörde die Frage der Hinterziehung dieser Abgaben als Vorfrage im Sinne des § 116 BAO zu beurteilen. Der Nachweis der Hinterziehung obliegt der Abgabenbehörde, außer dieses Tatbestandsmerkmal wäre bereits in einem Finanzstrafverfahren festgestellt worden (vgl Ellinger, Iro, Kramer, Sutter, Urtz, BA0<sup>3</sup>, § 207 Anm 17). Somit hat vor Abschluss eines Finanzstrafverfahrens die Beurteilung der Vorfrage im Rahmen der Bescheidbegründung zu erfolgen. Aus der Begründung muss sich somit ergeben, auf Grund welcher Ermittlungsergebnisse sowie auf Grund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt ist (vgl Ellinger, Iro, Kramer, Sutter, Urtz, BA04, § 207 E 64 und § 207 E 76). Im Rahmen des Abgabenverfahrens muss einwandfrei festgestellt werden, dass der Abgabepflichtige vorsätzlich eine Abgabenverkürzung dieser Abgabe (n) bewirkt hat (arg: soweit eine Abgabe hinterzogen ist), also den eingetretenen Erfolg 'bedacht' und 'beschlossen' hat.*

*Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen worden sind, setzt eindeutige und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus, und zwar auch dann, wenn im Verwaltungsverfahren noch keine Verjährungseinrede erhoben worden ist.*

*Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen.*

*In den Haftungs- und Abgabenbescheiden 2000 und 2001 wird als Begründung auf den Bericht zur Lohnsteuerprüfung verwiesen. Sofern diese Angabe als Verweis auf den Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung zu verstehen ist, ist anzumerken, dass dieser Bericht für 2000 und 2001 weder zahlenmäßige Feststellungen*

*noch eine Begründung enthält. Sofern die Angabe jedoch als Verweis auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs 1 BAO samt der dem Akt beigelegten Sachverhaltsdarstellung des Betriebsprüfers Herrn [GPLA-Prüfer] (undatiert) zu verstehen ist, ist anzumerken, dass in dieser Sachverhaltsdarstellung nicht angeführt wird, wodurch die Hinterziehung von Lohnsteuern, Dienstgeberbeiträgen und den Zuschlägen für die Dienstgeberbeiträge tatbestandsmäßig verwirklicht sein sollte.*

*[...]"*

In Folge machte die belangte Behörde von ihrem damaligen Recht, eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen, Gebrauch, wies die Berufung als unbegründet und begründete dies ua wie folgt:

#### *"Eintritt der Festsetzungsverjährung*

*Lt. Berufung könne für 2000 und 2001 wegen Eintritt der Verjährung keine Festsetzung der Lohnabgaben erfolgen. Es ist richtig, dass grundsätzlich die Festsetzungsverjährung für die Lohnsteuer und den Dienstgeberbeitrag sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag des Jahres 2000 mit 31.12.2005 endet, für 2001 mit 31.12.2006. Im gegenständlichen Fall hatte der ursprüngliche Prüfungsauftrag (von der Firma am 26.11.2007 zur Kenntnis genommen) die Zeiträume 1.1.2004-31.12.2006 zum Prüfungsgegenstand. Mit 27.11.2007 wurde der Prüfungszeitraum auf die Jahre 2002 und 2003 ausgedehnt und dem Unternehmen zur Kenntnis gebracht. Mit 4. Dezember 2007 wurden die Rechtsgrundlage und der Zeitraum der Prüfung geändert. Die Prüfung wurde in eine Prüfung gem. § 99 Abs 2 FinStG mit folgender Begründung abgeändert: Die Rechtsgrundlage bzw. der Prüfungszeitraum wurden geändert, da der begründete Verdacht besteht, dass im Zeitraum 1998-2006 die lohnabhängigen Abgaben (Lohnsteuer, DB, DZ und KommSt) im noch festzustellendem Ausmaß hinterzogen worden sind. Dieser Verdacht begründet sich durch die Tatsache, dass zwischen Frau [H] und der Fa. [Beschwerdeführerin] ein Vertragsverhältnis besteht, für welches zwei Verträge mit unterschiedlichen Inhalten vorliegen. Diese Änderung wurde dem Vertreter des Unternehmens am 4.12.2007 zur Kenntnis gebracht und von diesem unterschrieben.*

*Da es sich bei der gegenständlichen Prüfung um eine Prüfung gem. § 99 Abs. 2 FinStG gehandelt hat beträgt die Verjährungsfrist gem. § 207 Abs 2 BAO 7 Jahre.*

#### *Inhaltliche Unrichtigkeit der angeführten Bescheide:*

*Gem. § 47 (2) EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Mit einem Werkvertrag wird grundsätzlich die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges, d.h. zur Herstellung eines Werkes als eine in sich geschlossene Einheit, in der Regel bis zu einem bestimmten Termin, vereinbart. Die zu erbringende Leistung wird im Werkvertrag selbst konkretisiert und individualisiert. Ein Werkvertrag stellt ein Zielschuldverhältnis dar, dem keine auf Dauer angelegte Leistungserbringung zu Grunde liegt. Mit der Erbringung der Leistung*

endet das Vertragsverhältnis. Das Interesse des Bestellers und die Vertragsverpflichtung des Werkunternehmers sind lediglich auf das Endprodukt als solches gerichtet.

Grundsätzlich ist für die Beurteilung des Vorliegens eines Dienstverhältnisses die gesetzlich bestimmten Kriterien (Weisungsgebundenheit, Eingliederung in die Arbeitgeberorganisation) sowie die ergänzend in der Judikatur des VfGH und VwGH herausgearbeiteten Kriterien (bspw. Unternehmerwagnis, Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr) zu berücksichtigen. Überwiegen bei Beurteilung des Gesamtbildes der Tätigkeit die Merkmale der Unselbständigkeit sind von einem Dienstverhältnis auszugehen. Das äußere Erscheinungsbild des zugrunde liegenden Rechtsverhältnisses ist dabei nicht maßgeblich.

Wie in der Sachverhaltsdarstellung des Prüfers ausführlich dargestellt, hat Frau [H] für ihre Tätigkeit ein fixes Entgelt, das jeweils im April jeden Jahres angehoben wurde (wie bei allen Dienstnehmern des geprüften Unternehmens). Ebenso wurde eine jährliche Bonuszahlung geleistet. Frau [H] erhielt ein monatliches Kostenpauschale für ihr Arbeitszimmer sowie Laptop, Drucker, Scanner, Faxgerät, Mobiltelefon. Sämtliche Aufwendungen (zb. Hotelkosten, Restaurantrechnungen, Telefon- und Postgebühren, Fachliteratur), ja sogar KFZ Kosten wurden ersetzt.

Hinsichtlich Vertretungsrecht braucht darauf nicht näher eingegangen werden, da im gesamten Prüfungszeitraum davon nicht Gebrauch gemacht wurde.

Mangelnde Integration in die betriebliche Struktur des Arbeitgebers: da Frau [H] praktisch ein Büro der Fa. [Beschwerdeführerin] (die Kosten ihres Arbeitszimmers wurden ersetzt) bei sich zu Hause hatte (Teleworking) und wenn notwendig zu Besprechungen zur Firmenzentrale kam, ist eher von einer weiteren Betriebsstätte des geprüften Unternehmens auszugehen als von Nichteingliederung in den Betrieb. Außerdem ist dieser ist dieser Punkt nicht wirklich maßgeblich für die Gesamtbeurteilung der Tätigkeit.

Keine Weisungsbindung/keine Kontrollunterworfenheit: Frau [H] war unbestrittenermaßen als Außendienstmitarbeiterin und als Trainingsmanagerin für das geprüfte Unternehmen tätig. Wie in der Berufung angeführt war sie bei der Abhaltung der Schulungen (Programmablauf, Vermittlungstechniken, verwendete Hilfsmittel) weitgehend eigenverantwortlich und selbstbestimmt tätig. Dieses war ein wesentliches Kriterium der Beschäftigung von Frau [H], dass sie genau über Know-how verfügte und daher keine Weisungen durch die Geschäftsführung bedurfte. Lt. Berufung sind Kontrollen betreffend Dienstleistung an sich bzw. den Arbeitserfolg keine Indizien für ein Dienstverhältnis, da sich derartige Kontrollen durch den Arbeitgeber auch ein Selbständiger gefallen muss. Aber auch dieses Argument gibt keinen Hinweis dafür, dass Frau [H] diese Tätigkeit im Werkvertrag ausgeübt hat.

Freie Zeiteinteilung, freie Wahl des Arbeitsortes: freie Zeiteinteilung liegt im vorliegenden Fall an der Struktur der Tätigkeit. Dass Frau [H] keine Vorgaben hinsichtlich der Seminarräume bzw. wo die Trainings stattfinden haben hatte, kann bei Dienstnehmer ebenso vorkommen wie bei Werkvertragnehmer. Tatsache ist aber, dass die Kosten

*dieser Veranstaltungen Frau [H] zur Gänze ersetzt wurden, das spricht eindeutig für ein Dienstverhältnis.*

*[...]*

*Schlussfolgerung:*

*Bei der steuerlichen Beurteilung ist nicht das äußere Erscheinungsbild des Rechtsverhältnisses das einer Tätigkeit zugrunde liegt, maßgeblich, sondern das Gesamtbild der Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder die der Unselbständigkeit überwiegen. Im vorliegenden Fall ergibt die Untersuchung und rechtliche Würdigung, dass Frau [H] als weisungsgebunden und organisatorisch in das Unternehmen eingegliedert zu qualifizieren ist. Es ist nicht zu erkennen, dass sie ein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis zu tragen hatte. Auf Grund des Gesamtbildes der vorliegenden Unterlagen überwiegen jene Kriterien, die für die Annahme einer nichtselbständigen Tätigkeit sprechen und damit ist die Einstufung als Dienstnehmer zu Recht erfolgt."*

Im Rahmen ihres Vorlageantrages brachte die Beschwerdeführerin in Replik auf die Ausführungen der belangten Behörde ua folgende Ergänzungen vor:

*„1. Inhaltliche Unrichtigkeit der angeführten Bescheide*

*In Lehre und Judikatur wird das Kriterium der persönlichen Abhängigkeit als das wesentliche Merkmal des Arbeitsverhältnisses angesehen. Der OGH spricht in ständiger Judikatur auch davon, dass der Arbeitsvertrag im Sinne des § 1151 ABGB vor allem durch die persönliche Abhängigkeit des Arbeitnehmers, also durch dessen Unterworfenheit unter die funktionelle Autorität des Arbeitgebers, gekennzeichnet ist, welche sich in organisatorischer Gebundenheit an Arbeitszeit, Arbeitsort und Kontrolle äußert. Die persönliche Abhängigkeit stellt demnach einen allgemeinen, aus vielen Einzelmerkmalen zusammengesetzten Tatbestand dar (vgl Karl, "Zur rechtlichen Qualifikation von Sprachlehrern - Die Abgrenzung von Arbeitsvertrag, freiem Dienstvertrag und Werkvertrag am Beispiel eines Sprachlehrers", ASoK 1999, 277). In weiterer Folge ist auch der Gegenstand der geschuldeten Leistung sowie die Qualifikation als Ziel- oder Dauerschuldverhältnis für die Abgrenzung Werkvertrag, freier Dienstvertrag und Arbeitsvertrag von Bedeutung.*

*Frau [H] konnte in regelmäßigen Abständen eine Anhebung ihres Honorars durchsetzen, weil ihr Auftraggeber [Beschwerdeführerin] mit der von ihr erbrachten Dienstleistung zufrieden war. Betreffend die Übernahme von Aufwendungen ist anzumerken, dass nicht erhoben wurde, ob tatsächlich alle angefallenen Aufwendungen ersetzt wurden. Die Verrechnung von Kfz- Kosten oder Geschäftsessen, Barauslagen oder ähnlichen Aufwendungen an den Auftraggeber ist - so diese Kosten aufgrund der Marktmacht bzw. der Reputation des Dienstleisters an den Auftraggeber überwälzt werden können – ebenfalls auch unter Selbständigen üblich. Schließlich muss auch der selbständige*

*Unternehmer alle seine Aufwendungen durch entsprechende Einnahmen decken, wenn er mit Gewinnerzielungsabsicht wirtschaftet. Ob diese Kosten offen an den Klienten weiterverrechnet werden oder über die Stundensätze mitabgedeckt werden, ist letztlich nur eine Frage der Honorargestaltung.*

*[...]*

*Generelles Vertretungsrecht: [...]*

*Ergänzend wird angemerkt, dass andererseits aber aus einer persönlichen Leistungspflicht alleine noch keine Klassifikation des Vertragsverhältnisses als Arbeitsvertrag abgeleitet werden muss. Zahlreiche Werkverträge (und auch freie Dienstverträge) zeichnen sich gerade dadurch aus, dass die persönliche Vertragserfüllung eine wesentliche Bedingung ist (vgl. Tomandl, Wesensmerkmale des Arbeitsvertrages in rechtsvergleichender und rechtspolitischer Sicht, 1971, 73; Strasser, Abhängiger Arbeitsvertrag oder freier Dienstvertrag, RdA 1992, 93).*

*Mangelnde Integration in die betriebliche Struktur des Arbeitgebers: [...]*

*Eine Betriebsstätte ist nach § 29 Abs 1 BAO jede fest örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dient. Damit eine Betriebsstätte vorliegt, müssen somit drei Elemente vorhanden sein, nämlich ein statisches Element (Vorhandensein einer bestimmten festen örtlichen Einrichtung oder Anlage, über die der Unternehmer Verfügungsmacht hat), ein funktionelles Element (die Anlage muß dem Betrieb unmittelbar dienen) und ein zeitliches Element (die Anlage oder Einrichtung ist nicht nur von vorübergehend kurzer Dauer) . Zwar ist es richtig, dass bei einer beratenden Tätigkeit auch in der Wohnung, von der aus der Abgabepflichtige diese Tätigkeit ausübt, eine Betriebsstätte erblickt werden kann – nur eben eine Betriebsstätte des Unternehmens, das die Beratungsleistung erbringt, d.h. in diesem Fall von Frau [H]. [Beschwerdeführerin] hatte zu keinem Zeitpunkt Verfügungsmacht über die Wohnung von Frau [H]. Eine Betriebsstätte von [Beschwerdeführerin] in der Wohnung von Frau [H] ist somit zu verneinen und das Argument der mangelnden Integration in die betriebliche Struktur des Arbeitgebers bleibt bestehen.*

*Zu der Anmerkung des Finanzamtes, nämlich dass dieser Punkt nicht wirklich wesentlich für die Gesamtbeurteilung sei, führen wir aus, dass die persönliche Unabhängigkeit einen allgemeinen, sich aus vielen Einzelmerkmalen zusammengesetzten Tatbestand darstellt. Zur Prüfung, ob dieser Tatbestand erfüllt ist, bedarf es somit einer Prüfung des Vorliegens der einzelnen Merkmale, der Feststellung ihres jeweiligen Gewichts und einer dahingehend zusammenfassenden Bewertung des Gesamtbildes. Auch wenn einzelne Tatbestandsmerkmale gänzlich fehlen oder schwächer ausgeprägt sind, ist der Tatbestand erfüllt, wenn die Gesamtbetrachtung - insbesondere bei entsprechend stärkerem Hervortreten der anderen Tatbestandsmerkmale - ergibt, dass der Eindruck persönlicher Abhängigkeit überwiegt (vgl. Strasser, RdA 1992, 93).*

*Keine Weisungsbindung/keine Kontrollunterworfenheit: [Beschwerdeführerin] hatte gegenüber Frau [H] kein persönliches Weisungsrecht. Dieses Tatbestandsmerkmal*

der persönlichen Unabhängigkeit ist bei der Bewertung des Gesamtbildes ebenso zu berücksichtigen. Das Fehlen eines persönlichen Weisungsrechtes spricht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, da der Arbeitgeber regelmäßig berechtigt ist, persönliche Weisungen zu erteilen bzw. der Dienstnehmer diese zu befolgen hat. Wie bereits in der Berufung ausgeführt, wird in der Sachverhaltsdarstellung von Herrn [GPLA-Prüfer] angemerkt, dass Frau [H] gegenüber der Geschäftsführung weisungsgebunden war. Wir weisen wiederholt darauf hin, dass weder Frau [neue Geschäftsführerin] noch Frau [H] im Rahmen der niederschriftlich festgehaltenen Auskunftserteilung diesbezüglich befragt worden sind. Die Ausprägung dieses Tatbestandsmerkmals der persönlichen Unabhängigkeit ist - ebenso wie alle anderen Tatbestandsmerkmalen - bei der Beurteilung des Gesamtbildes zu würdigen.

Freie Zeiteinteilung, freie Wahl des Arbeitsortes: Wie bereits ausgeführt, hat Frau [H] die Möglichkeit gehabt, sowohl Arbeitszeit als auch Arbeitsplatz frei zu wählen. Das Argument des Finanzamtes Wien 4/5/10, nämlich dass die freie Zeiteinteilung an der Struktur der Tätigkeit liegt, muss widersprochen werden: Mit einem echten Dienstnehmer wird regelmäßig eine wöchentliche Arbeitszeit vereinbart. Innerhalb dieser Arbeitszeit muss der Dienstnehmer dem Dienstgeber zur Verfügung stehen bzw. hat der Dienstgeber Anspruch auf die Arbeitsleistung des Dienstnehmers. Dienstzeiten werden - wenn auch manchmal kurzfristig vorher - durch den Dienstgeber festgelegt. Mit Frau [H] wurde hingegen keine wöchentliche Arbeitszeit vertraglich fixiert. Eine zeitliche Bindung von Frau [H] zur Abhaltung von bestimmten Schulungen kam erst durch das gemeinsame Festlegen der nächsten Schulungstermine zustande. Außerhalb dieser Schulungstermine hat Frau [H] - ohne Konsequenzen fürchten zu müssen - die Möglichkeit gehabt, sich nur zu bestimmten Stunden oder überhaupt nicht zur Verfügung zu halten. Es bestand somit keine vertraglich bestimmte Einsatzbereitschaft.

Wesentlich für einen Arbeitsvertrag ist eine weitgehende Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Arbeitnehmers, der in Bezug auf Arbeitsort, Arbeitszeit und arbeitsbezogenes Verhalten dem Weisungsrecht des Arbeitgebers unterworfen ist. All dies trifft auf das Vertragsverhältnis zwischen Frau [H] und [Beschwerdeführerin] – wie mehrfach ausgeführt - nicht zu. Die Qualifikation des Vertragsverhältnisses als echtes Dienstverhältnis ist somit unrichtig.

[...]

## 2. Eintritt der Festsetzungsverjährung

Wie in der BVE ausgeführt, wurde die Prüfung in eine Prüfung gemäß § 99 FinStrG mit der Begründung abgeändert, dass der begründete Verdacht besteht, dass im Zeitraum 1998-2006 die lohnabhängigen Abgaben im noch festzustellenden Ausmaß hinterzogen worden sind. Dieser Verdacht begründet sich durch die Tatsache, dass zwischen Frau [H] und [Beschwerdeführerin] ein Vertragsverhältnis besteht, für welches zwei Verträge vorliegen.

Eine Prüfung nach § 99 Abs 2 FinStrG dient - so der Gesetzeswortlaut - der Klärung des Sachverhalts. Die Kenntnisnahme dieses Umstandes durch die Vertreter des

*Unternehmens ersetzt nicht den Nachweis der Hinterziehung durch die Abgabenbehörde, der wohl erst nach der Klärung des Sachverhaltes (und somit nach Durchführung der Prüfung nach § 99 Abs 2 FinStrG) erfolgen kann, sowie deren bescheid mäßige Feststellung.*

*[...]"*

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Frau H war der Beschwerdeführerin im gegenständlichen Streitzeitraum nicht persönlich weisungsunterworfen.

Frau H war im gegenständlichen Streitzeitraum nicht in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin eingegliedert.

Die belangte Behörde begründete die Anwendung der siebenjährigen Verjährungsfrist (für hinterzogene Abgaben) auf die Jahre 2000 und 2001 damit, dass bezüglich dieser Jahre die Rechtsgrundlage der gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben im Laufe des Prüfungsverfahrens auf § 99 Abs 2 FinStrG geändert wurde.

Zu diesen Sachverhaltsfeststellungen gelangt das Bundesfinanzgericht aufgrund folgender Beweiswürdigung:

Soweit seitens des Prüforgans in seiner undatierten Sachverhaltsfeststellung ausgeführt wurde, dass Frau [H] "gegenüber der Geschäftsführung berichtspflichtig und weisungsgebunden" gewesen sei, muss zunächst der Entgegnung der Beschwerdeführerin in der Berufung und im Vorlageantrag gefolgt werden, wonach weder die Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin noch Frau [H] selbst im Rahmen ihrer niederschriftlich festgehaltenen Auskunftserteilung vom 8.8.2007 bzw 12.9.2007 dbzgl befragt worden sind. Betreffend die weiteren Darstellungen des Prüforgangs, wonach Frau [H] "regelmäßig die Geschäftsleitung kontaktiert" habe, um "den Aufbau der Vertriebsstrukturen, den Ablauf der Seminare, Erstellung von Schulungskonzepten sowie die jährlich zu erreichenden Umsatzziele zu vereinbaren", kann zum Einen festgehalten werden, dass dies im Wesentlichen auch von der Beschwerdeführerin nicht bestritten wird, zum Anderen, dass es sich hierbei jedoch, wie das Berufungsvorbringen näher ausführt, um sachliche Weisungen im Zusammenhang mit dem Dienstleistungsgegenstand und nicht um persönliche Weisungen gehandelt hat.

Dass Frau [H] nicht persönlich weisungsunterworfen war, was sich insbesondere anhand der freien Zeiteinteilung im Zusammenhang mit der Organisation, Vorbereitung und Durchführung der konkreten Trainings sowie der freien Wahl des Arbeitsortes (sowohl

hinsichtlich der Vorbereitungs- und Organisationsarbeiten als auch hinsichtlich der konkreten Seminarräume für die Trainings) erkennen lässt, wird nicht nur von der Beschwerdeführerin (in Berufung und Vorlageantrag) vorgebracht, sondern auch seitens der belangten Behörde (zumal in der Berufungsvorentscheidung) nicht in Abrede gestellt. Die belangte Behörde vermeint stattdessen hierzu in ihrer Berufungsvorentscheidung zum Punkt "Keine Weisungsbindung/keine Kontrollunterworfenheit", dass dieses Argument keinen Hinweis dafür gebe, dass Frau [H] ihre Tätigkeit im Werkvertrag ausgeübt habe, und zum Punkt "Freie Zeiteinteilung, freie Wahl des Arbeitsortes", dass dies an der Struktur der Tätigkeit liege und dass dies auch bei Dienstnehmern vorkommen könne. Hiergegen muss jedoch mit dem Vorbringen der Beschwerdeführerin im Vorlageantrag entgegnet werden, dass mit einem echten Dienstnehmer wohl eine wöchentliche Arbeitszeit vereinbart werde, was jedoch im vorliegenden Fall von Frau [H] gerade nicht der Fall gewesen ist. Weder wurde eine bestimmte wöchentliche Arbeitszeit fixiert, noch bestand sonst, außerhalb der einvernehmlich vereinbarten Schulungstermine, eine bestimmte Einsatz-(Ruf-)Bereitschaft. Eine solche wurde seitens der belangten Behörde auch nicht behauptet.

Eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus begründete das Prüforgang in seiner Sachverhaltsdarstellung wie folgt: "Um ihren Aufgaben bei der Firma [Beschwerdeführerin] vereinbarungsgemäß nachzukommen war es unerlässlich, dass Frau [H] im Management und damit in die Organisation der Firma [Beschwerdeführerin] eingegliedert war". Hierzu ist mit dem Berufungsvorbringen festzuhalten, dass es durch ihre freie Zeiteinteilung und freie Wahl des Arbeitsortes im Ermessen von Frau [H] stand, wie und wann der Einsatz ihrer Person für die Erbringung der von ihr geschuldeten Leistungen von Vorteil ist. Die gelegentlichen Besprechungen am Sitz der Beschwerdeführerin, welche Ausfluss bestimmter sachlicher Vorgaben auf den Dienstleistungsgegenstand von Frau [H] waren, sind solcherart nicht geeignet, eine für Dienstnehmer typische Einbindung in die betriebliche Struktur der Beschwerdeführerin zu belegen, zumal sich laut übereinstimmender Vorbringen in der Sachverhaltsdarstellung des Prüforgans und der Berufung das Tätigkeitsgebiet von Frau [H] nicht auf das Sitzgebiet der Beschwerdeführerin konzentrierte, sondern zu Beginn in West- und Südösterreich lag und ab dem Jahr 2002 auf das gesamte Bundesgebiet erstreckte.

In der Berufungsvorentscheidung wurde seitens der belangten Behörde eine Integration von Frau [H] in die betriebliche Struktur der Beschwerdeführerin damit begründet, dass Frau [H] in ihrer Wohnung ein Arbeitszimmer unterhalten habe, dessen Kosten weitgehend von der Beschwerdeführerin ersetzt worden seien und ausgründdessen eher eine weitere Betriebsstätte der Beschwerdeführerin als eine Nichteingliederung in den Betrieb vorliege, wobei "dieser Punkt nicht wirklich maßgeblich für die Gesamtbeurteilung der Tätigkeit" sei. Wenngleich das Vorliegen eines Arbeitszimmers an sich seitens der Beschwerdeführerin nicht bestritten wurde, so ist der im Vorlageantrag eingewendete Hinweis auf § 29 BAO berechtigt, wonach für das Vorliegen einer Betriebsstätte ua die tatsächliche und rechtliche Verfügungsmacht über die entsprechende Einrichtung gegeben sein muss.

Dass die Beschwerdeführerin jedoch zu irgendeinem Zeitpunkt die Verfügungsmacht über die Wohnung von Frau [H] gehabt habe, wird nicht nur im Vorlageantrag ausdrücklich bestritten, sondern auch seitens der belangten Behörde nicht behauptet.

Der Hinweis auf den Wechsel in der Rechtsgrundlage der Prüfung auf § 99 Abs 2 FinStrG sowie den "begründeten Verdacht einer Hinterziehung im noch festzustellenden Ausmaß" als Antwort auf den berechtigten Vorwurf in der Berufung, es mangle den Bescheiden an der Begründung der Anwendbarkeit der siebenjährigen Verjährungsfrist, findet sich in der Berufungsvorentscheidung und ist somit aktenkundig. Die weitere Auseinandersetzung mit diesem Faktum erfolgt im Zuge der rechtlichen Erwägungen.

Vor diesem Hintergrund sah sich das Bundesfinanzgericht veranlasst, die obigen Sachverhaltsstellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

Nach Feststellung des obigen Sachverhalts hat das Bundesfinanzgericht über die vorliegende Beschwerde rechtlich erwogen:

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge 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.

Zu den Jahren 2000 und 2001:

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der Bestimmungen der §§ 207 ff BAO der Verjährung. Gemäß § 207 Abs 2 BAO in der zum Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide maßgeblichen Fassung (BGBl I 2004/57, in Kraft getreten gemäß § 323 Abs 16 BAO zum 1.1.2005) beträgt die Verjährungsfrist für eine Abgabenfestsetzung "bei allen übrigen Abgaben", sohin auch den beschwerdegegenständlichen, fünf Jahre, soweit eine Abgabe hinterzogen ist, sieben Jahre.

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, bildet eine Vorfrage gemäß § 116 Abs 1 BAO für die Frage, ob die längere Verjährungsfrist des § 207 Abs 2 zweiter Satz BAO anzuwenden ist (VwGH 21.12.2011, 2009/13/0159, mwN). Diese Beurteilung setzt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes konkrete und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz als Schuldform erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht (vgl VwGH 17.12.2003, 99/13/0036, mwN; VwGH 22.2.2012, 2009/16/0032, mwN; VwGH 27.2.2014, 2012/15/0168, mwN). Hingegen kommt es nach der Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes für die Beantwortung der Frage, ob die für hinterzogene Abgaben vorgesehene längere Verjährungsfrist anzuwenden ist, nicht auf die Rechtsgrundlage der konkreten abgabenbehördlichen Prüfung an, somit insbesondere nicht darauf, ob auf dem Prüfungsauftrag auf § 99 Abs 2 FinStrG Bezug genommen wird. Maßgebend ist lediglich, ob der für die Abgabenfestsetzung relevante Sachverhalt es zulässt, die Vorfrage, dass die festzusetzenden Abgaben hinterzogen wurden, nach Maßgabe der oben zitierten Rechtsprechung, rechtlich positiv zu beurteilen (vgl VwGH 20.6.1990, 86/13/0168; VwGH 5.11.1991, 91/14/0049).

Den von der angeführten Rechtsprechung geforderten Nachweis der Hinterziehung von Abgaben durch die Abgabenbehörde vor Anwendung der verlängerten Festsetzungsverjährungsfrist, vermag somit das Vorliegen eines (wenn auch "begründeten") Verdachts, welcher gerade durch Überprüfung der regelmäßig bereits verjährten Zeiträume, somit erst nach Anwendung der verlängerten Verjährungsfrist, erhärtet werden soll, nicht zu ersetzen, weshalb sich die angefochtenen Bescheide der Jahre 2000 und 2001 wegen Eintritts der Verjährung gemäß § 207 Abs 2 erster Satz BAO schon deshalb als rechtswidrig erwiesen.

Zu den Jahren 2002 bis 2006:

Gemäß § 41 Abs 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Dienstnehmer sind nach § 41 Abs 2 leg cit ua Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG stehen.

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

Gemäß § 47 Abs 2 EStG 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.

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 (zB VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200; VwGH 24.11.2011, 2008/15/0180 und 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).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmereigenschaft einer

natürlichen Person zur Folge, denn auch der Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, wird sich im Allgemeinen bezüglich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichten müssen, ohne hiedurch allerdings seine Selbständigkeit zu verlieren. Das solcherart mit einem Werkvertrag verknüpfte sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit fordert. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, daß der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (zB VwGH 21.12.1993, 90/14/0103; VwGH 28.3.2000, 96/14/0070; VwGH 28.10.2010, 2007/15/0177; VwGH 24.11.2011, 2008/15/0180).

Abstellend auf diese Unterscheidung wurde vom Bundesfinanzgericht im vorliegenden Fall das Fehlen der - ein echtes Dienstverhältnis ausmachenden - persönlichen Weisungsbindung festgestellt.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich ua in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (zB VwGH 15.9.1999, 97/13/0164; VwGH 29.7.2010, 2007/15/0223).

Das Bundesfinanzgericht hat nach der oben dargestellten Beweiswürdigung festgestellt, dass Frau [H] an keine persönlichen Weisungen der Beschwerdeführerin gebunden war und auch nicht in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin eingegliedert war.

Da bereits diese beiden Kriterien eine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit im konkreten Fall ermöglichen, mit dem Ergebnis des Vorliegens einer selbständig ausgeübten Tätigkeit, konnte eine eingehende Befassung mit den nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes subsidiär heranzuziehenden Kriterien des Unternehmerwagnisses oder der Vertretungsmöglichkeit unterbleiben, zumal auch diesbezüglich einzelne, eine selbständig ausgeübte Tätigkeit bestätigende Umstände vorliegen (wie etwa die grundsätzliche Vertretungsmöglichkeit).

Indem sich die belangte Behörde primär auf die vom Verwaltungsgerichtshof subsidiär angesprochenen Kriterien zur Beurteilung der streitgegenständlichen Tätigkeit von Frau [H] gestützt hat und hierbei die bereits eine klare Abgrenzung ermöglichenden, in § 47 Abs 2 EStG legaldefinierten Kriterien in den Hintergrund treten ließ, hat sie die angefochtenen Bescheide mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

### **Zur Zulässigkeit der Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis weicht das Bundesfinanzgericht nicht von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, sondern folgt der in den obig zitierten Erkenntnissen zum Ausdruck gebrachten Judikaturlinie, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, am 12. Juni 2014