

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden \*\*\*\*\* und die weiteren Senatsmitglieder S\*\*\*\*\*, L\*\*\*\*\* und A\*\*\*\*\* im Beisein der Schriftführerin G\*\*\*\*\* in der Beschwerdesache B\*\*\*\*\*, Adr\*\*\*\*\*, vertreten durch RA Dr. Bernd A. Oberhofer, Schöpfstraße 6b, 6020 Innsbruck, und die B & O Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH, Europastraße 5, 6322 Kirchbichl, gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 8. März 2013, betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer für die Jahre 2010 und 2011 sowie Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag für die Jahre 2009 bis 2011 in der Sitzung am 30. Juli 2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

I.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

II.

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

## Entscheidungsgründe

### 1) Verfahrensgang:

Als Ergebnis einer GPLA wurden vom Finanzamt einerseits Haftungs- und Zahlungsbescheide betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2010 und 2011 erlassen, andererseits wurden der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und der Zuschlag zu diesem Beitrag für die Zeiträume 1. Jänner 2009 bis 31. Dezember 2011 bescheidmäßig festgesetzt.

Aus dem Bericht über die Außenprüfung ist dazu zu entnehmen, dass zwei Personen, welche die Haftungs- und Abgabepflichtige als Werkvertragsnehmerinnen beschäftigte, zu dieser in Dienstverhältnissen gestanden seien. Die Bescheide und der Bericht tragen das Ausfertigungsdatum 8. März 2013.

Im Wege von FINANZOnline wurde mit Anbringen vom 29. März 2013 vorerst ausgeführt, dass die auf Grund der Außenprüfung erlassenen Bescheide der Haftungs- und Abgabepflichtigen noch nicht zugestellt worden seien. Gleichzeitig wurde jedoch begehrt, die gegenständliche Eingabe als Berufung *"gegen die Abgabenfestsetzung L 2010 und 2011 sowie DB und DZ 209 bis 2011 zu werten"*. Beantragt werde die ersatzlose Aufhebung der Bescheide.

Das Finanzamt wies – den Eingangsausführungen in der Eingabe vom 29. März 2013 folgend in der Annahme, dass tatsächlich keine Zustellung erfolgt sei - die Berufung mit Bescheid vom 8. April 2013 zurück. Der Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid wurde sodann Folge gegeben, da sich herausstellte, dass die in Rede stehenden Bescheide tatsächlich doch bereits am 12. März 2013 *"per Databox"* zugestellt worden sind. Der Zurückweisungsbescheid wurde aufgehoben, die in Rede stehenden Bescheide wurden gleichzeitig (körperlich) übermittelt.

Mit weiteren Anbringen per FINANZOnline wurden am 9. April 2013 (eingelangt am 10. April 2013) neuerlich Berufungen gegen die

- "Haftungsbescheide für das Jahr 2009 an DB und DZ",
- "Haftungsbescheide für das Jahr 2010 an DB und DZ",
- "Haftungsbescheide für das Jahr 2011 an DB und DZ",
- "Haftungsbescheid für das Jahr 2010 an Lohnsteuer" und
- "Haftungsbescheid für das Jahr 2011 an Lohnsteuer"

erhoben, die Aufhebung der Bescheide begehrt und für die Beibringung der Begründung eine Frist erbeten.

In einer weiteren Eingabe (vom 2. Mai 2013) wurde seitens des steuerlichen Vertreters festgehalten, dass mit der Aufhebung des Zurückweisungsbescheides die ursprünglich eingebrachte Berufung vom 29. März 2013 zu behandeln ist und die Eingaben vom 9. April 2013 als "Berufungsergänzung" zu werten seien.

Mit Schriftsatz vom 15. Mai 2013 wurde die Berufung neuerlich ergänzt und ausgeführt, weshalb die vorliegenden Werkverträge als solche anzuerkennen wären.

Das Finanzamt trat diesen Ausführungen in der Begründung der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 10. Juli 2013 ausführlich entgegen.

Rechtzeitig wurde ein Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Die Berufung war daher am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig. Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 beim

unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen.

Am 23. April 2014 erfolgte die Ladung zur mündlichen Verhandlung am 14. Mai 2014. Mittels E-Mail wurde dem Bundesfinanzgericht am Nachmittag des 13. Mai 2014 ein Schriftsatz mit weiterem Vorbringen, Vorlage weiterer Unterlagen und Beweisantrag übermittelt. Die rechtswirksame Einbringung erfolgte sodann im Zuge der mündlichen Verhandlung am 14. Mai 2014.

Vorgebracht wurde, dass steuerlich relevante Sachverhalte grundsätzlich losgelöst von den gewählten Bezeichnungen und den subjektiven Vorstellungen der Parteien über eine bestimmte rechtliche Beurteilung so zu beurteilen wären, wie sich der Lebenssachverhalt in der Wirklichkeit abgespielt habe.

Die Beschwerdeführerin habe über viele Jahre ein Einzelunternehmen betrieben. Dafür seien in der "End-Ausbau-Phase" ein Verkaufsraum und drei bzw vier vorgelagerte Behandlungsräume zur Verfügung gestanden. Die Beschwerdeführerin habe sich deshalb entschieden, ihre Praxis als Gemeinschaftspraxis zu führen und sich mit Partnerinnen zu vergesellschaften, die in ihren Praxisräumen selbständig, jedoch unter einem gemeinsamen Namen und mit gemeinsamem Außenauftritt das [Gewerbe] auszuüben. Die Beschwerdeführerin habe sich somit entschieden eine Organisationsform umzusetzen, die heute gemeinhin unter dem Begriff "Gruppenpraxis" bekannt sei. Rechtlich liege eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts vor.

Ein "Werkvertrag" im rechtlichen Sinn könne nicht vorliegen, weil sich die zwei Partnerinnen in keinem Fall dazu verpflichtet hätten, einen bestimmten Erfolg herbeizuführen. Die rechtliche Beurteilung könne deshalb nicht auf die Beurteilung der Alternative "Werkvertrag" oder "Dienstvertrag" hinauslaufen, sondern ausschließlich auf die Alternativen "Vergesellschaftung in rechtlicher Selbständigkeit" oder Eingliederung zweier Dienstnehmerinnen in ein Einzelunternehmen der Beschwerdeführerin.

Die entscheidenden Argumente für eine "echte Gruppenpraxis" wären:

1. Die Beschwerdeführerin habe die vorhandene Lokalität um zwei weitere Behandlungsräumlichkeiten erweitert. Damit sei organisatorisch die Voraussetzung geschaffen worden, dass selbständige Partner in eigenen Behandlungsräumen einem identen Gewerbe nachgehen könnten, wobei man jedoch - nicht zuletzt aus Gründen des Marketing - nach außen als gemeinsames Unternehmen auftrete.
2. Die beiden Partnerinnen, welche früher als Arbeitnehmerinnen in wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit tätig geworden wären, hätten nicht länger in dieser Abhängigkeit nach den zeitlichen Vorgaben eines Dienstgebers ihrer Erwerbstätigkeit nachgehen wollen. Es habe die "unverbrüchliche" Absicht bestanden, nunmehr selbst Unternehmer zu werden und in Hinkunft selbst zu entscheiden.
3. Beide Partnerinnen hätten sich im Rahmen ihrer ursprünglichen Tätigkeit für "dritte Unternehmer" bereits einen Kundenstock "erarbeitet" und diesen auch in die neue Gruppenpraxis mitgebracht. Dies treffe insbesondere auf Frau E\*\*\*\*\* zu.

4. Beide Partnerinnen hätten sich den Weg in die Selbständigkeit genau überlegt, hätten ein Gewerbe angemeldet und sowohl Berufshaftpflicht- als auch Betriebsunterbrechungsversicherungen abgeschlossen.
5. Beide Partnerinnen unterlägen hinsichtlich der Einteilung von unternehmerischer Erwerbstätigkeit einerseits und Freizeit andererseits, der Auswahl der zu behandelnden Kunden sowie der Art der am Kunden erbrachten Tätigkeit keinerlei Weisung der Beschwerdeführerin. Die Partnerinnen würden langfristig vorgeben, wann sie Kunden behandeln würden. Diese Vorgabe würde im Computer ausgewiesen; anhand dieser Vorgabe werde am Empfang der Gemeinschaftspraxis durch eine angestellte Mitarbeiterin der Beschwerdeführerin ein Behandlungstermin an Kunden vergeben. Es sei die alleinige Entscheidung der beiden Partnerinnen, ob im Einzelfall ein vergebener Termin verschoben werde. Es sei die alleinige Entscheidung der beiden Partnerinnen, ob diese einem bestimmten Kunden in Zukunft keinen Termin mehr zuweisen. Beide Partnerinnen seien bei der Vergabe von Terminen nicht daran gebunden, dass die Beschwerdeführerin gleichzeitig ihre eigene Praxis betreibe; beide Partnerinnen würden über Schlüssel zur Gruppenpraxis verfügen und deshalb Behandlungen völlig unabhängig davon durchführen können, ob die Beschwerdeführerin selbst oder eine ihrer Mitarbeiterinnen anwesend sei.
6. Die völlige Autonomie der Partnerinnen zeige sich dadurch, dass diese autonom für den gemeinschaftlichen Empfang, organisiert durch die Beschwerdeführerin, vorgeben, an welchen Tagen und zu welchen Zeiten sie ihre Unternehmen geöffnet haben. EDV-mäßig zeige sich dies darin, dass jede Partnerin Wochen und Monate im Vorhinein vorgebe, dass zu bestimmten Zeiten keine Behandlungen durchgeführt und keine Kunden angenommen werden würden. Umgekehrt werde den gemeinschaftlichen Empfangsmitarbeitern durch Öffnung von "weißen Feldern" die Möglichkeit eröffnet, Termine zu vergeben.
7. Beide Partnerinnen würden auch Behandlungen außerhalb der Gemeinschaftsorganisation durchführen, die sie ausschließlich im Rahmen ihres Einzelunternehmens verrechnen und der Versteuerung unterwerfen würden; dies seit dem Jahr 2013, als sich die Notwendigkeit ergeben hätte, Kunden, denen aus persönlichen Gründen der Weg in die Gemeinschaftspraxis zu weit oder zu beschwerlich sei, auch außerhalb der Gemeinschaftspraxis zu behandeln. Die Beschwerdeführerin habe das nicht erlauben müssen; beide Partnerinnen hätten diese Möglichkeit als Recht in Anspruch genommen.
8. Durch die Vergesellschaftung und den gemeinsamen Außenauftritt würden höhere Umsätze bei den Produkten erzielt werden. Dadurch könnten höhere Bonusstufen erreicht werden und würden die Lieferanten die Gruppenpraxis deutlich besser unterstützen. Dadurch könnten größere Vorteile bei Produktproben, bei der Neueinführung von Produkten, bei der Einladung zu Produktvorstellungen und Produktbewerbungsaktionen "herausgeholt" werden.
- Der Abgabenbehörde werde zugestanden, dass die konkrete Gestaltung der Abrechnung daran erinnere, dass "Scheinselbständigkeit" durch (schein-)unternehmerische Elemente verdeckt werden solle. Tatsache sei jedoch, dass die Deklaration eines allgemeinen Regiekostenbeitrages als "Raummiete" dem wahren Lebenssachverhalt insofern

entspreche, als jeder Partnerin ein eigener Behandlungsraum zur Verfügung stehe, der ausschließlich von der betreffenden Partnerin genutzt werde.

Dass die Vereinbarung des leistungsbezogenen Unternehmerlohnes in der Erscheinungsform eines Stundensatzes erfolgt sei, entspreche den Tatsachen.

Unternehmer würden nun einmal auch nach Stunden abrechnen.

Grundsätzlich sei die Art und Weise, wie in einer Gesellschaft der Erfolgsanteil berechnet werde, der dem einzelnen Partner zustehe, kein Kriterium, anhand dessen entschieden werden könne, ob Selbständigkeit im rechtlichen Sinn vorliege oder nicht. Mehr als Indizcharakter im Rahmen der Beweiswürdigung könne solchen Regelungen nicht zugestanden werden.

Das vorliegende "Gewinnaufteilungssystem" stelle sich wie folgt dar:

- Einerseits würden die Partnerinnen an allen Produkten verdienen, welche im Außenverhältnis durch die "Seniorpartnerin" verkauft würden (15% des Nettoumsatzes am eigenen Kunden). Dies unabhängig davon, ob die Partnerin physisch anwesend sei oder ob eine Behandlung in Anspruch genommen werde. Der Anteil dieser Umsätze an den Gesamtumsätzen der Partnerinnen würde 20 bis 30% betragen.
- Andererseits habe eine betriebswirtschaftliche Kalkulation der Beschwerdeführerin ergeben, dass durchschnittlich € 15,00 vom erzielten Umsatz der Arbeitsleistung zugeordnet werden könnten; der Rest des durch Behandlungen erzielten Umsatzes sei anderen Kostenstellen zuzuordnen.

Das System würde grob vereinfachen, die Abrechnung klar sein und mit vertretbarem Aufwand durchgeführt werden können. Eine Gewinnaufteilung anknüpfend an einen leistungsbezogenen Unternehmerlohn liege deshalb nahe, weil die beiden hinzugekommenen Partnerinnen ihr eigenes Unternehmen unter Verwendung der Unternehmensstruktur der Seniorpartnerin etabliert hätten.

Beantragt werde, Frau E\*\*\*\*\*, die zur mündlichen Verhandlung stellig gemacht werde, als Zeugin zu vernehmen.

In der mündlichen Verhandlung am 14. Mai 2014 wurde nach Ausführungen zu den unterschiedlichen Standpunkten sodann die Zeugin einvernommen. Nach Abschluss der Zeugeneinvernahme wurde von Vertreter der Beschwerdeführerin die Einvernahme der zweiten "Werkvertragsnehmerin" beantragt, weshalb die mündliche Verhandlung vertagt werden musste.

Am 16. Juli 2014 erfolgte die Ladung zur Fortsetzung der mündlichen Verhandlung am 30. Juli 2014. Mit Schriftsatz vom 28. Juli 2014, gefaxt in den frühen Abendstunden, erfolgte eine weitere Eingabe. In dieser wurde beantragt, die GPLA-Prüferin und eine weitere bei der Einvernahme einer "Werkvertragsnehmerin" anwesende Finanzbedienstete als Zeuginnen einzuvernehmen. Zusammengefasst wurde dazu vorgebracht, dass die Fragestellung anlässlich der Einvernahmen (unbewusst) suggestiv gewesen sei. Weiters wurde eine "Partnervereinbarung" vom 21. Juli 2014 vorgelegt, in welcher die konkreten Vereinbarungen, *"so wie diese sich von Anfang an der Zusammenarbeit dargestellt"* hätten, verschriftlicht worden wären.

In der Fortsetzung der mündlichen Verhandlung am 30. Juli 2014 wurde Frau N\*\*\*\*\* als Zeugin einvernommen. Der Antrag auf Einvernahme der beiden Finanzbediensteten als Zeuginnen wurde im Zuge der Verhandlung zurückgezogen.

Weiters wurde außer Streit gestellt, dass gegenständlich in steuerrechtlicher Hinsicht keine Gesellschaft bürgerlichen Rechts vorgelegen sei. Vielmehr würden drei voneinander völlig unabhängige und selbständige Unternehmerinnen in einem Gebäude arbeiten.

## **2) Sachverhalt:**

Im vorliegenden Fall steht für das Bundesfinanzgericht an Sachverhalt fest wie folgt:

Die Beschwerdeführerin betreibt seit dem Jahr JJJJ ein K\*\*\*\*\*studio. Ab dem Jahr JJ+4 wurde eine "selbständige [XY]" im Betrieb tätig, wobei die ursprünglich tätige Person im Laufe der Zeit durch eine andere Person ersetzt wurde. Ab November JJ+11 wurde die Tochter der Beschwerdeführerin im Dienstverhältnis für sie tätig. Im Jahr JJ+13 schied die [XY] aus dem Betrieb aus. Da die Beschwerdeführerin diese Tätigkeiten selbst nicht ausführt, hat sie überlegt, eine neue [XY] anzustellen. Damals hat sich Frau E\*\*\*\*\* vorgestellt. Letztlich hat sich die Beschwerdeführerin entschieden, keine Arbeitnehmerin aufzunehmen. Einige Monate später kam es zu einem neuerlichen Zusammentreffen mit Frau E\*\*\*\*\*. Dabei sei nun eine Zusammenarbeit auf "Werkvertragsbasis" vereinbart worden. Mitte JJ+14 stellte sich heraus, dass die Tochter der Beschwerdeführerin ihren bisherigen Aufgaben nicht mehr nachkommen kann. So kam es zur Kontaktaufnahme mit Frau N\*\*\*\*\*. Mit dieser wurde vereinbart, dass sie zunächst drei Monate auf Geringfügigkeitsbasis im Dienstverhältnis für die Beschwerdeführerin tätig werde. In der Folge wurde sodann die Entscheidung getroffen, ebenfalls einen "Werkvertrag" abzuschließen.

Im Rahmen der wirtschaftlichen Betätigung wird, wie dem Internetauftritt zu entnehmen ist, den Kundinnen eine weitreichende Palette kosmetischer Behandlungen angeboten, welche durch mehrere Personen (lt Internetauftritt "Unser T\*\*\*\*\*") in den Räumlichkeiten der Berufungswerberin (lt Internetauftritt "Unser R\*\*\*\*\*") erbracht werden. Dem "Team" gehören neben der Beschwerdeführerin und ihrer Tochter die zwei oben genannten Personen an, mit welchen jeweils gleichlautende "Werkverträge" abgeschlossen wurden.

Nach den Bestimmungen dieser "Werkverträge"

- wurden die in Rede stehenden Personen ab einem bestimmten Datum mit K\*\*\*\*\*behandlungen betraut und sind hinsichtlich der sonstigen Verwertung ihrer Arbeitskraft in selbständiger oder unselbständiger Form nicht gebunden, sofern hierdurch keine Interessenskollision mit der vertragsgegenständlichen Tätigkeit eintritt (Pkt 1),
- waren die in Rede stehenden Personen in Bezug auf die vertragsgegenständliche Tätigkeit weder an eine bestimmte Arbeitszeit, noch an einen bestimmten Arbeitsort gebunden (Pkt 2),
- erhalten die in Rede stehenden Personen für ihre vertragsgegenständlichen Tätigkeiten ein Honorar, das nach tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden berechnet wird; die Werkvertragsnehmerinnen erhalten € 15,00 bzw € 16,00 pro Arbeitsstunde (Pkt 3),

- werden den in Rede stehenden Personen im Zuge der vertragsgegenständlichen Tätigkeiten anfallende "*Bar-Auslagen, Spesen, (Reisespesen, etc.)*" erstattet (Pkt 4),
- sind alle Beträge auf ein Konto eines inländischen Kreditinstitutes zu überweisen (Pkt 5),
- erfolgt, da es sich beim vorliegenden Vertrag um einen Werkvertrag handelt, weder ein Abzug von Lohnsteuer noch eine Anmeldung zur Sozialversicherung. "*Der Auftragnehmer nimmt zur Kenntnis, dass er die, auf sein aus der vertragsgegenständlichen Tätigkeit resultierendes Einkommen, entfallenden Steuern und Abgaben, selbst zu entrichten hat.*" (Pkt 6),
- haben die in Rede stehenden Personen "*über alle, ihm durch Erledigung der vertragsgegenständlichen Tätigkeit bekannt werdenden Angelegenheiten des Auftragsgebers, strengste Verschwiegenheit zu bewahren (Laut AGB der GBH §9!)*" (Pkt 7) und
- kann der vorliegende Vertrag von beiden Vertragsteilen jederzeit ohne Angabe von Gründen schriftlich gelöst werden und bedarf es für Abänderungen des vorliegenden Vertrages der Schriftform (Pkte 8 und 9).

Mit den beiden in Rede stehenden Personen und der Beschwerdeführerin wurden Niederschriften aufgenommen. Aus diesen ergibt sich zusammengefasst, dass

- diese ausschließlich im Betrieb der Beschwerdeführerin arbeiten und ihnen dort ein Behandlungsraum zur Alleinbenutzung sowie andere Räumlichkeiten zur Mitbenutzung zur Verfügung stehen,
- diese für die Nutzung des Behandlungsraumes, der Einrichtung und aller sonst notwendigen Hilfsmittel und Produkte monatlich ein Pauschale im Betrag von € 150,00 zu bezahlen haben, welcher in bar übergeben wird (bzw bis ins Jahr 2014 in bar übergeben wurde),
- diese während der Arbeitszeit ein einheitliches Erscheinungsbild (vgl Niederschrift mit der Beschwerdeführerin) zu wahren haben (weiße Kleidung, wobei das T-Shirt von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt wird),
- diese innerhalb der Öffnungszeiten des Betriebes tätig werden und für die Arbeitszeit als Vergütung einen festen Stundensatz erhalten sowie zusätzlich für Produktverkäufe eine Provision ausbezahlt wird; der Gesamtbetrag wird auf das jeweilige Konto überwiesen,
- die Preisgestaltung gegenüber den Kundinnen ausschließlich durch die Beschwerdeführerin erfolgt,
- den Kundinnen ein Gesamtpaket angeboten wird, wozu teilweise ein Zusammenwirken von mehreren im Betrieb arbeitenden Personen erforderlich ist,
- die Verrichtung von Arbeiten außerhalb der Öffnungszeiten (zB an Samstagen) von der Beschwerdeführerin nicht gewünscht ist (vgl Niederschrift E\*\*\*\*\*) und auch nicht (erste Niederschrift Beschwerdeführerin) erfolgt,

- die Organisation des Besuches von Seminaren durch die Beschwerdeführerin erfolgt und die Kosten inklusive Reise- und Nächtigung auch von dieser bezahlt werden,
- die Einteilung der Kundentermine durch die Beschwerdeführerin und ihre Tochter, in Ausnahmefällen auch durch eine der in Rede stehenden Personen, innerhalb der Öffnungszeiten des Betriebes erfolgt, wobei darauf geachtet wird, dass es zu keinen Überschneidungen und zu langen "Stehzeiten" kommt; die in Rede stehenden Personen können vorweg (in den ersten zwei Monaten des Jahres – vgl Niederschrift Beschwerdeführerin) die Zeiten bekannt geben, zu welchen keine Termine vereinbart werden sollen; "Kurzfristige Urlaube gehen selten, weil meistens schon Kundentermine drinnen sind." (vgl Niederschrift E\*\*\*\*\*),
- eine Vertretung durch betriebsfremde Personen nicht möglich ist,
- die Abrechnung mit den Kundinnen ausschließlich über den Betrieb der Beschwerdeführerin erfolgt.

In den zeugenschaftlichen Vernehmungen der beiden "Werkvertragsnehmerinnen" wurden folgenden Aussagen getroffen:

E\*\*\*\*\*:

Sie sei für einige Jahre nichtselbständig tätig gewesen und habe sich verändern wollen. Dies obwohl sie mit ihrem (früheren) Arbeitsplatz sehr zufrieden gewesen wäre, es habe aber persönliche Unstimmigkeiten mit der Chefin gegeben.

Die Fahrzeit zu ihrer früheren Arbeitsstätte wäre ca 15 min gewesen, nunmehr betrage die Fahrzeit ca 30 min.

Die Frage, warum sie jetzt nach X\*\*\*\*\* fahre, wurde damit beantwortet, dass dort ihre Arbeitsstätte sei. Erst über Nachfrage des Vertreters der Beschwerdeführerin sagte sie, dass sie dorthin fahre, weil sie selbständig tätig werden habe wollen.

Einige Ihrer Kundinnen, die sie bereits im Parkhotel betreut habe, würden jetzt auch zu ihr nach X\*\*\*\*\* kommen. Sie betreue dort jedoch wesentlich mehr Kundinnen, einige davon seien bereits früher Kundin der Beschwerdeführerin gewesen, andere hätten gesagt, sie würden sie einmal "ausprobieren" wollen und seien dann bei ihr geblieben.

Viele ihrer Kundinnen würden am Ende der Behandlung einen neuen Termin gleich mit ihr ausmachen. Ob dies branchenüblich sei, könne sie nicht beurteilen.

Im Betrieb befinde sich ein Kalender, in dem sie jederzeit eintragen könne, zu welcher Zeit sie arbeiten wolle und zu welcher Zeit sie nicht arbeiten wolle. Es werde über einen längeren Zeitraum im Vorhinein, zumindest sechs Monate, angegeben zu welchen Zeiten sie arbeite und zu welchen Zeiten sie nicht arbeite. Die Angaben würden von ihr gemacht, im Kalender scheinen dann an jenen Tagen, an denen sie arbeiten könne oder arbeiten wolle weiße Felder auf. In diese weißen Felder könnten Termine ohne Rückfrage bei ihr eingetragen werden. Wenn sie trotzdem kurzfristig freie Zeit benötige, dann müsse sie die eingetragenen Kundinnen selbst verständigen und die Termine verschieben. Eine Zustimmung der Beschwerdeführerin zu diesen Verschiebungen ist nicht notwendig. Es komme allerdings nur "sehr sehr selten" vor. Im Kalender des Jahres 2014 seien



zB Ende Juni zwei Termine eingetragen. Jetzt habe sie sich entschlossen in dieser Zeit auf Urlaub zu gehen und müsse diese zwei Termine verschieben. Grundsätzlich würden Verschiebungen aber nicht oft vorkommen, da sie ja wisse, wann sie eingetragen habe und dass sie da sei. Es gäbe Kundinnen, die sie aus unterschiedlichsten Gründen nicht behandeln wolle, meistens beruhe das aber auf Gegenseitigkeit. Sollte das wirklich einseitig von ihr sein, könne sie beim Empfang angeben, dass diese Kundin bei ihr keinen Termin mehr bekommen solle. Wenn sie eine Kundin nicht mehr behandeln wolle, müsse sie bei der Beschwerdeführerin nicht nachfragen, sondern das entscheide sie selber. Im Betrieb würde eine Vielzahl von Behandlungen angeboten, fünfzig oder mehr, genaue Zahlen wisse sie nicht. Wenn eine Kundin zu ihr komme, schlage sie ihr vor, welche Behandlung für sie am besten seien und die Kundin entscheide dann welche Behandlung stattzufinden habe. Meistens folge die Kundin ihren Ratschlägen.

Sie habe von der Beschwerdeführerin noch nie eine Weisung erhalten und das wäre für sie auch nicht in Ordnung. Bei ihrer früheren Arbeitsstätte wäre die Vorgangsweise so gewesen, dass die Kundinnen sowohl von ihr als auch von ihrer Chefin begrüßt worden wären, in der Folge wären die Kundinnen dann in das Zimmer gebeten worden, wo die Behandlungen stattfinden sollten. Sie sei wieder hinaus gegangen und habe von der Chefin angeordnet bekommen, welche Behandlungen sie anzubieten habe. Diese Vorgangsweise wäre nicht nur von ihr so durchgeführt worden, sondern auch von allen anderen, die dort gearbeitet hätten.

Einmal im Monat würden Besprechungen von allen drei K\*\*\*\*\*erinnen stattfinden. Bei diesen Besprechungen werde über Neuheiten, Lösungsmöglichkeiten für die Patientinnen, über die Art der Behandlungen etc. gesprochen. Bei diesen "schaffe niemand an", es sei nur eine Besprechung.

An Samstagen würden grundsätzlich keine Termine vergeben, weil es unfair wäre, wenn eine Kundin an einem Samstag einen Termin erhalten würde, eine andere Kundin nicht. Gemeinsam sei vereinbart worden, dass am Samstag grundsätzlich nicht gearbeitet werde. Sie wolle am Samstag definitiv nicht arbeiten und wolle sich dem Risiko nicht aussetzen, dass eine Kundin dann einer anderen erzähle, dass sie am Samstag doch einen Termin erhalten habe. Samstagstermine wären grundsätzlich sehr beliebt bei den Kundinnen.

Es gäbe grundsätzliche Öffnungszeiten, weil es notwendig sei, gegenüber den Kundinnen offizielle Öffnungszeiten anzugeben. Wenn aber Kundinnen unbedingt einen späteren Termin haben wollen würden, dann sei dies auch möglich. Grundsätzlich kommt eine derartige Abendbehandlung zwei oder drei Mal im Monat vor. Es sei grundsätzlich nicht immer so, dass alle im Betrieb anwesend seien. Besonders bei Abendterminen könne es sein, dass sie die Einzige wäre, die noch im Betrieb anwesend sei und dort arbeite. Am Ende würde sie dann zusperren.

Im Außenverhältnis würde die Beschwerdeführerin als Unternehmerin gegenüber den Kundinnen auftreten und würden die Rechnungen von der Beschwerdeführerin an die Kundinnen gestellt werden. Sie selbst habe in den Prüfungsjahren ausschließlich Rechnungen an die Beschwerdeführerin gestellt. In diesen Rechnungen sei ausgewiesen,

wie viel sie in diesen Monaten gearbeitet habe. In diesen Rechnungen würden die Stunden aufscheinen, in denen sie Behandlungen durchgeführt habe. Wenn also eine Behandlung von 10.00 Uhr bis 11.30 Uhr gedauert habe, dann habe sie eineinhalb Stunden abgerechnet. In den Rechnungen scheine auch ein sogenannter Verkaufsanteil auf. Dieser Verkaufsanteil setze sich aus Produktverkäufen an Kundinnen zusammen.

Hätte sie eine Kundin beraten und ein Produkt verkauft, würde sie dafür eine Provision erhalten. Kaufe die Kundin später nach, dann bekomme sie einen weiteren Provisionsanteil.

An ihrem früheren Arbeitsplatz hätte sie vierzig Stunden gearbeitet und dafür einen „Hungerlohn“ erhalten. Nun sei es viel angenehmer; sie könne weniger arbeiten und erhalte mehr Geld.

Der Preis einer Behandlung setze sich daraus zusammen, dass entweder besondere Geräte eingesetzt werden müssen oder besondere Produkte für diese Behandlung notwendig sind. Die Preise, die an die Kundinnen weiterverrechnet werden, sind nicht unmittelbar von ihrer Arbeitsleistung abhängig oder durch ihre Arbeitsleistung beeinflusst. Es hänge davon ab, ob sie besondere Geräte verwenden oder besondere Produkte zum Einsatz bringen müsse.

Es sei bis jetzt nicht vorgekommen, dass eine Kundin auf Grund einer Reklamation nicht gezahlt habe.

Sehr wohl könne es sein, dass bei Kurbehandlungen Rabatte gewährt werden. Sie habe solche Behandlungen durchgeführt und habe gegenüber der Beschwerdeführerin ihren vollen Stundensatz in Rechnung gestellt.

Die einzelnen Behandlungen hätten einen bestimmten Preis. In diesem Preis sind die zu verwendenden und notwendigen Produkte inkludiert. Für die dort während der Behandlungen verwendeten Produkte, erhalte sie keine Provision.

Sie habe selbst ein C\*\*\*\*\*. Dieses bestehe aus zwölf bis dreizehn Elementen. Die Kosten für ihr gesamtes C\*\*\*\*\* würde sie mit circa 1.000,00 Euro angeben. Alle anderen Arbeitsmittel würden der Beschwerdeführerin gehören. Dafür bezahle ich dann aber auch die Miete. Diese hätte im Beschwerdezeitraum 150,00 Euro betragen und hat sich daran bis heute nichts verändert.

Es gebe einen gemeinsamen Internetauftritt des Betriebes, die Tochter der Beschwerdeführerin gestalte diese Homepage. In diesem gemeinsamen Internetauftritt würden die Kundinnen über "unsere Leistungen" informiert. Es gebe dort auch eine Preisliste, keine Preise würden auf der Homepage für Produktneuheiten stehen. Auf der Homepage würden sich auch neue Angebote und neue Produkte befinden. Was auf diese Homepage gestellt werden solle, werde gemeinsam besprochen.

Theoretisch wäre es möglich, dass sie sich vertreten lasse, es passiere aber so gut wie nie, weil sie es selbst nicht mögen würde, um ihre Kundin nicht zu verlieren. Auch der Kundin wäre dies nicht recht, weil sie dann von jemand anderen behandelt werden müsse. Wenn sie kurzfristig verhindert sei, dann rufe sie im Geschäft an und versuche die Termine zu verlegen.

N\*\*\*\*\*:

In Kontakt mit der Beschwerdeführerin sei sie gekommen, weil sie erfahren habe, dass die Tochter der Beschwerdeführerin auf Grund einer Allergie ihre Tätigkeit im Betrieb nicht mehr in dieser Art weiterführen könne wie bisher. Sie selbst habe zu diesem Zeitpunkt in O\*\*\*\*\* in einem Hotel gearbeitet, achtundvierzig Stunden in der Woche, und habe zusätzlich weite Anfahrten in Kauf nehmen müssen. Da sie von X\*\*\*\*\* wäre, sei es für sie sehr angenehm gewesen, ihrer Tätigkeit in der Nähe ihrer Wohnung nachgehen zu können. Sie habe sich davor den Betrieb der Beschwerdeführerin angeschaut, ob ihr das Arbeitsumfeld passe, ob sie auch Kunden habe und dann habe sie sich entschieden, in weiterer Folge selbstständig zu arbeiten. Sie habe dabei die Kunden der Tochter der Beschwerdeführerin übernommen. Aus dem Dorf habe es auch ein paar Kunden gegeben und im Laufe der Zeit habe sich das immer weiter eingespielt.

Sie habe im Rahmen ihres Angebotes eine Leistung, nämlich M\*\*\*\*\*, die ausschließlich von ihr angeboten würden. Die Kenntnisse habe sie noch bei ihrem alten Arbeitgeber im Hotel auf Grund mehrerer Schulungen erworben. Diese Behandlungen hätten bis 2013 in einem eigenen Raum stattgefunden. Dabei würde es sich nicht um „ihren Behandlungsraum“ handeln. In weiterer Folge führte sie dann aus, dass auch E\*\*\*\*\* diese Behandlungen ausführe, sie allerdings die Idee, diese Behandlungen anzubieten, eingebracht habe.

Hinsichtlich ihrer Arbeitszeit gebe sie an, dass diese grundsätzlich von ihr eingeteilt werde. Wenn sie nicht arbeiten wolle, dann sage sie, dass sie an gewissen Tagen oder zu gewissen Zeiten nicht arbeiten wolle. Dies werde durch Eintragungen im Kalender vermerkt. Wenn allerdings eine Kundin zu Zeiten, zu denen sie arbeitsbereit sei, einen Termin vereinbare und dieser ihr mitgeteilt werde, sei sie auch vor Ort anwesend und verrichte diese Tätigkeit. Wenn sie kurzfristig verhindert sei, weil sie zum Beispiel mit ihrem Freund am nächsten Tag nach Paris fliegen wolle, sei dies alleine ihre Entscheidung. Im Normalfall rufe sie dann die Kundinnen an und verschiebe die Termine. Sollte sie kurzfristig erkranken, rufe sie im Betrieb an und bitte darum, die Termine zu verschieben. Dies könne auch in Ausnahmefällen dann sein, wenn sie kurzfristig keine Zeit habe.

Im Rahmen ihrer Tätigkeit habe sie in Form eines geringfügigen Dienstverhältnisses bei der Beschwerdeführerin zu arbeiten begonnen. Auch in dieser Zeit wäre es ihr möglich gewesen, ihre Arbeitszeit frei einzuteilen und die Arbeiten dann auszuführen, wenn sie Zeit gehabt habe. Dies habe sich bis heute nicht verändert.

Sollte ein Termin mit einer ihr unbekannten Person von der Tochter der Beschwerdeführerin vereinbart worden sein, nehme sie diesen Termin, wenn es ihr gesundheitlich nicht unmöglich wäre, jedenfalls wahr. Sie werde diesen Termin auch nicht ablehnen, da dieser Termin ja schon vereinbart worden sei. Ob allenfalls zukünftige Behandlungen einer Person, die ihr unsympathisch wäre, stattfinde, entscheide sie dann für die Zukunft selber.

Hinsichtlich der Urlaubseinteilung werde auf die Aussage von Frau E\*\*\*\*\* und das bekannte Kalendersystem verwiesen. In ihrem früheren Betrieb hätte sie dann Urlaub gehen müssen, wenn der Betrieb geschlossen war. Die Schließungszeit des

Betriebes, bei dem sie früher gearbeitet habe, wäre circa zwei Monate gewesen. In der restlichen Zeit sei sie dann nie auf Urlaub gegangen, weil im Gastgewerbe das schlecht möglich gewesen wäre.

Für sie sei der derzeitige Zustand optimal; sie werde auch jetzt bald in Karenz gehen, dann könne sie immer noch ein paar wenige Stunden dazu arbeiten, wenn sie wolle, später dann vielleicht wieder mehr. Kurz gesagt das ganze System, wie es derzeit bestehe, sei für sie ideal. Allenfalls könne in der Zukunft auch einmal die Möglichkeit bestehen, dass wenn die Beschwerdeführerin in Pension geht, dass der Betrieb von ihr übernommen werden könne.

Sowohl die Erfassung der Arbeitsstunden als auch die Erfassung der Provisionsanteile erfolge im Betriebscomputer. Am Ende des Monats könnten Listen erstellt werden, in denen die Provisionen der drei K\*\*\*\*\*erinnen gesondert dargestellt werden. Zudem gebe es eine Gesamtverkaufsliste, anhand derer allfällig vergessene Provisionsanteile heraus gefunden und beansprucht werden könnten.

Zur Bezahlung gebe sie an, dass sie einen bestimmten Betrag pro Arbeitsstunde erhalte. Dieser Betrag ändere sich auch nicht, wenn Rabatte gewährt werden würden. Die Gerätschaften und sonstigen Materialien stelle die Beschwerdeführerin zur Verfügung. Dafür werde die Miete bezahlt. Sie selbst verfüge über ein C\*\*\*\*\*, welches sie auch nach wie vor verwende. Es sei nicht unüblich, dass K\*\*\*\*\*erinnen auch im Dienstverhältnis über ein derartiges eigenes Besteck verfügen.

Sie habe eine Haftpflichtversicherung und eine Betriebsunterbrechungsversicherung abgeschlossen. Das sei bei angestellten K\*\*\*\*\*erinnen nicht üblich.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung machte die Beschwerdeführerin folgende Aussagen:

Mit der Zeugin N\*\*\*\*\* wäre vereinbart worden, dass diese einmal einige Zeit im Betrieb schnuppere, weil ein Kundinnenbestand vorhanden gewesen sei, der auf Grund der Erkrankung der Tochter nicht mehr abgedeckt werden können. Es habe jedoch nicht mit Sicherheit davon ausgegangen werden können, dass diese Kundinnen die Zeugin als neue K\*\*\*\*\*erin annehmen. Aus diesem Grund wäre vorerst ein Dienstverhältnis abgeschlossen worden. Es wäre aber von vornherein klar gewesen, dass spätestens mit 1. Jänner eine Entscheidung fallen müsse. Entweder der Gang in die Selbstständigkeit oder eine Beendigung der Zusammenarbeit.

Die Beschwerdeführerin schätze, dass circa 60% der Kundinnen, die davor von ihrer Tochter betreut worden wären, dann nicht mehr gekommen sind.

Hinsichtlich der Vertretungsbefugnis sei es so, dass gegenseitig vereinbart worden wäre, dass in Notfällen eine Vertretung gegenseitig erfolgen könne. Es stehe aber ganz klar außer Streit, dass eine fremde Person nicht vertreten könne. Dies sei von vornherein so vereinbart worden.

Der Preis für die Behandlungen ergebe sich natürlich auch aus den verwendeten Materialien und den eingesetzten Geräten. Früher, als sie noch allein gearbeitet habe, habe sie diese Preise festgesetzt. Sie habe bereits seit JJJJ die Preisliste und sich Gedanken über Preise gemacht und diese festgesetzt. Mit Eintritt der K\*\*\*\*\*erinnen

wäre diese Preisliste grundsätzlich weitergeschrieben worden. Wenn Produkte teurer oder sonstige Aufwendungen höher werden würden, wäre darüber gesprochen worden, diesen Preis zu erhöhen. Die Stundensätze für die Arbeit der K\*\*\*\*\*erinnen seien im Wesentlichen ja festgestanden.

Erhielten die Kundinnen für die gebuchten Behandlungen Rabatte, würde dennoch der volle vereinbarte Stundensatz an die K\*\*\*\*\*erinnen ausgezahlt. Sollten Freundinnen gratis behandelt werden, werde ihr keine Arbeitszeit in Rechnung gestellt.

Zu Beginn der Tätigkeiten sei es so gewesen, dass die Stunden- und Provisionsvergütungen auf das Konto der beiden K\*\*\*\*\*erinnen überwiesen worden wären, die Mietzahlungen allerdings in bar erfolgt seien. Seit zwei oder drei Monaten würden nunmehr die Mieten von den Stundenhonoraren und Provisionszahlungen direkt in Abzug gebracht werden und nur mehr der Differenzbetrag an die K\*\*\*\*\*erinnen überwiesen.

Mit dem Eintritt von Frau N\*\*\*\*\* sei die von ihr bereits genannte besondere Art der Z\*\*\*\*\* neu ins Sortiment aufgenommen worden. Sie habe dann den beiden Mädchen gesagt, sie sollen einen Preis finden, der gegenüber den Kundinnen vertretbar wäre. Sie habe ihnen die Fixkosten genannt, alles andere hätten dann die zwei sich ausgemacht.

Es komme sehr oft vor, dass an einer Kundin „mehrere K\*\*\*\*\*erinnen“ gleichzeitig arbeiten. Das rühre daher, dass Kundinnen sehr wenig Zeit haben und daher die Arbeiten koordiniert erfolgen müssten. Es mache dann eine die P\*\*\*\*\*, eine die Q\*\*\*\*\*, eine die Y\*\*\*\*\* und diese Behandlungen würden in einem Zimmer auf einem Stuhl zur gleichen Zeit erfolgen.

Melde sich eine neue Kundin im Betrieb und erkläre zum Beispiel, dass sie lange D\*\*\*\*\* liebe, dann werde diese Kundin an die entsprechende K\*\*\*\*\*erin verwiesen, die in diesem Bereich spezialisiert sei. Unter den K\*\*\*\*\*erinnen bestehe natürlich auch ein gewisses Konkurrenzdenken. Sollte es also in Ausnahmefällen vorkommen, dass eine gegenseitige Vertretung erfolgen müsse, schaue diejenige, die verhindert gewesen wäre im nächsten Monat ganz genau, ob die Kundin wieder zu ihr komme. Wenn das nicht so sei, werde das hinterfragt.

Wenn sie gefragt werde, warum auf selbstständiger Basis zusammengearbeitet werde, dann gebe sie dazu an, dass sie die Verantwortung für ein Dienstverhältnis schon alleine auf Grund der langen Leerlaufzeiten nicht habe übernehmen wollen. Es ist nämlich so, dass einerseits die Frau N\*\*\*\*\* gerne in der Früh zu arbeiten beginne, dann eine lange Pause mache und am Nachmittag weiterarbeite, während die Frau E\*\*\*\*\* sehr darauf bedacht sei, möglichst etwas später anfangen zu können, um dann einige Kundinnen komprimiert zu betreuen. Dafür mache sie dann früher wieder Schluss.

Grundsätzlich sei es so, dass einmal im Monat Besprechungen stattfinden würden. Bei diesen Besprechungen werde auch über allfällige neue Anwendungen oder den Einkauf neuer Produkte, den Wechsel von Lieferanten usw. gesprochen und dann ein gemeinsames Ergebnis gefunden. Dass eine einzelne K\*\*\*\*\*erin selbstständig irgendwo etwas einkauft, ist bis jetzt noch nicht vorgekommen und würde auch gar nicht gehen, da dann ein totales Durcheinander im Sortiment und im Lager entstehen würde.

### **3) Erwägungen:**

Im vorliegenden Fall ist zu prüfen, ob das Finanzamt zu Recht die Auffassung vertreten hat, die beiden in Rede stehenden Personen stehen in einem Dienstverhältnis zur Beschwerdeführerin.

#### ***a) gesetzliche Bestimmungen:***

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

Der Legaldefinition des § 47 Abs 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (als Dauerschuldverhältnis) 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 auf weitere Abgrenzungskriterien, wie insbesondere das Fehlen eines Unternehmerrisikos, Bedacht zu nehmen (vgl etwa VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018, und VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200).

#### ***b) Anwendung auf den vorliegenden Fall:***

##### ***ba) Vertragsverhältnis:***

Dazu ist festzuhalten, dass es für die Klärung der Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses im Einzelfall nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag oder Werkvertrag ankommt. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten Vereinbarungen entscheidend. Für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung ist dabei stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (vgl zB VwGH 25.10.1994, 90/14/0184, und VwGH 20.12.2000, 99/13/0223 mwN). Sozialleistungen, wie die Gewährung von Urlaub, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Absicherung bei Verletzungen mögen zwar Kennzeichen eines allgemein üblichen Dienstverhältnisses sein, ihr Fehlen bedeutet aber noch nicht, dass ein Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 nicht schuldet (vgl zB VwGH 18.3.2004, 2000/15/0078 mwN).

In einem Werkvertrag wird die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges (in Form eines Zielschuldverhältnisses) vereinbart, nicht aber eine auf Dauer angelegte und damit zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen (vgl zB VwGH 24.9.2003, 2000/13/0182).

Im vorliegenden Fall steht schon alleine auf Grund der Textierung der "Werkverträge" fest, dass diese nicht die Herbeiführung eines bestimmten Erfolges in Form eines Zielschuldverhältnisses zum Inhalt haben, sondern sich die beiden in Rede stehenden Personen mit dieser Vereinbarung dazu verpflichtet haben, auf unbestimmte Dauer

der Beschwerdeführerin ihre Arbeitskraft im Rahmen der betrieblichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin zur Verfügung zu stellen. Dies wird dadurch deutlich, dass sie gegenüber der Beschwerdeführerin jene Zeiten bekannt zu geben haben, innerhalb derer sie "verfügbar" sind und es der Beschwerdeführerin oder ihrer Tochter frei steht, in dieser Zeit über die Arbeitskraft zu verfügen, um die von der Beschwerdeführerin am Markt angebotenen Leistungen erbringen zu können. Das verwirklichte Gesamtbild der Leistung weicht von dieser Vereinbarung auch nicht ab und treten die beiden in Rede stehenden Personen nach außen in keiner Weise als selbständige Unternehmerinnen, sondern als Teil des Betriebes der Beschwerdeführerin auf.

Nach der Rechtsprechung ist mit einem Vertragsverhältnis, welches nicht auf einen bestimmten abgrenzbaren und "gewährleistungstauglichen" Erfolg abstellt, mit welchem keine bestimmte Anzahl von einzelnen "Werken" geschuldet wird und bei dem auch kein Maßstab erkennbar ist, was als "ordnungsgemäße" Erbringung eines Werkes angesehen werden könnte, nicht die Herstellung eines oder mehrerer Werke vereinbart, sondern die Erbringung von Dienstleistungen im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses (vgl. VwGH 5.6.2002, 2001/08/0107).

Die in den "Werkverträgen" vorgenommene Leistungsbeschreibung, die sich nur an der Art der Arbeiten ("K\*\*\*\*\*behandlungen") orientiert hat, sowie die Vereinbarung eines Stundenhonorars und die zeitraumbezogene Abrechnung stellen weitere Indizien dafür dar, dass die Werkvertragsnehmerinnen nicht einen bestimmten Arbeitserfolg, sondern ihre Arbeitskraft schulden (vgl. zB VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191, VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200, VwGH 31.7.2012, 2008/13/0071, und VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230). Die Vereinbarung eines Stundenhonorars stellt somit nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein eindeutiges Indiz dafür dar, dass die im Betrieb eines Arbeitgebers tätigen Personen nicht einen bestimmten Arbeitserfolg schulden, sondern ihre Arbeitskraft zur Verfügung gestellt haben.

Im vorliegenden Fall ergibt sich sowohl aus den abgeschlossenen Verträgen, als auch aus den Aussagen der "Werkvertragsnehmerin" und den gestellten Abrechnungen klar, dass tatsächlich ein Stundenhonorar vereinbart wurde. Den gegenteiligen Angaben in der zweiten Niederschrift der Beschwerdeführerin, wonach ein bestimmter Honorarsatz pro "Behandlung" vereinbart worden wäre, kann schon alleine deshalb nicht gefolgt werden, da diese ihre Verantwortung offenbar erst nach Rücksprache mit ihrem steuerlichen Vertreter geändert hat. Sowohl in der ersten Einvernahme als auch im Zuge der mündlichen Verhandlung wurde auch von ihr klar vom Vorliegen eines Stundenhonorars gesprochen (Antwort auf die Frage zur Abrechnung in der ersten Einvernahme: "Am Ende des Monats sieht man am Terminplan die Stunden plus die Verkaufsprovision."; Aussage in der mündlichen Verhandlung: "Anfänglich wurde ein Stundensatz von 15,00 Euro berechnet, nach einiger Zeit wurde dies auf Initiative der beiden Mädchen auch 16,00 Euro erhöht.")).

In der Eingabe, die im Zuge der mündlichen Verhandlung am 14. Mai 2014 eingebracht wurde, wird unter Pkt. B.1. auch ausdrücklich zugestanden, dass im gegenständlichen Fall

auf Grund der tatsächlich verwirklichten Verhältnisse eine Zusammenarbeit auf Basis von Werkverträgen tatsächlich nicht gegeben sein kann.

Dafür wurde die Behauptung aufgestellt, es sei eine "Vergesellschaftung in rechtlicher Selbständigkeit" erfolgt. Es läge somit - wie in der mündlichen Verhandlung anfänglich ausgeführt - eine "Gesellschaft bürgerlichen Rechts" vor. Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurde sodann jedoch außer Streit gestellt, dass in steuerlicher Sicht keine Gesellschaft bürgerlichen Rechts vorliegen könne, vielmehr würden drei voneinander völlig unabhängige und selbständige Unternehmerinnen in einem Gebäude arbeiten. Damit wurde nun offenbar wieder auf ein Argument, das bereits im Zuge des Verwaltungsverfahrens eingebracht wurde, nämlich ein sogenanntes "Shop-In-Shop"-Konzept Bezug genommen.

Alleine die sich ständig ändernden Aussagen zu der Art der tatsächlichen rechtlichen Konstruktion der Zusammenarbeit und die zum Teil - je nach Verfahrensstand und Möglichkeit, sich zu beraten - sich widersprechenden Aussagen machen sichtbar, dass im Zuge des Verwaltungsverfahrens das Ziel verfolgt wurde, ein Gesamtbild zu vermitteln, bei dem bestimmte Merkmale in den Hintergrund treten und andere Umstände, auch wenn diese in Wahrheit niemals vereinbart worden sind, in den Vordergrund gerückt werden.

Für das Bundesfinanzgericht ergeben sich folgende Überlegungen:

#### *bb) organisatorische Eingliederung:*

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird eine organisatorische Eingliederung durch jede nach außen als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, wobei es unerheblich ist, ob es sich dabei um eine Tätigkeit als Geschäftsführer einer GmbH oder um eine Tätigkeit im operativen Bereich des Betriebes handelt (vgl dazu etwa VwGH 27.3.2008, 2006/13/0127, mwN). Diese Rechtsprechung ist nicht nur auf Gesellschafter-Geschäftsführer und die Prüfung des Vorliegens von Einkünften nach § 22 Z 2 EStG 1988 anwendbar, weil sich der Verwaltungsgerichtshof in diesem Zusammenhang klar auf die gesetzliche Bestimmung des § 47 EStG 1988 bezieht, welche die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses regelt.

Vorerst ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin selbst angibt, dass sie einen Betrieb als Einzelunternehmerin gegründet hat. Alle wesentlichen Grundlagen für die Ausübung des Gewerbes (Gebäude, Einrichtung, Gerätschaften, K\*\*\*\*\*artikel usw) stehen in ihrem alleinigen Eigentum.

In der Folge sind dann weitere Personen in diesem Betrieb tätig geworden, teils auf "selbständiger" (Ka\*\*\*\*\*), teils auf nichtselbständiger Basis (H\*\*\*\*\* , Sch\*\*\*\*\*). Wie die Beschwerdeführerin ebenfalls selbst aussagte, werden von ihr bestimmte Behandlungen (Q\*\*\*\*\* ) nicht durchgeführt, welche zum Basisprogramm eines K\*\*\*\*\*studios gehören. Daraus folgt zwangsläufig, dass, um den Kundinnen ein vollständiges Angebot bieten zu können, welches die Grundlage für ein wirtschaftliches Auftreten am Markt darstellt, zusätzliche Arbeitskräfte notwendig waren.

Auch gibt die Beschwerdeführerin selbst an, dass es sehr oft vorkomme, dass Kundinnen gleichzeitig von mehreren K\*\*\*\*\*erinnen behandelt werden. Alleine aufgrund



dieses Sachverhaltes ist zwingend davon auszugehen, dass die Tätigkeit der in Rede stehenden Mitarbeiterinnen ihrer Art nach eine Einordnung in den Betriebsablauf erfordert. Die Kundinnen wenden sich telefonisch oder im Zuge einer Behandlung an die Repräsentantinnen des Betriebes und vereinbaren eine bzw die nächste Behandlung. Diese Termine werden im Wesentlichen von der Beschwerdeführerin bzw ihrer im Betrieb tätigen Tochter verwaltet. Wenn – in Ausnahmefällen (vgl Niederschrift E\*\*\*\*\*) – eine der beiden in Rede stehenden Mitarbeiterinnen das Telefon abhebt, vereinbaren auch diese Termine, wobei es sich dabei nicht nur um "eigene" Termine, sondern um Termine für alle im Betrieb tätigen Personen handelt (nach Maßgabe der verfügbaren Zeiten in der edv-unterstützten Terminverwaltung; vgl die erste Niederschrift mit der Beschwerdeführerin: "Wer telefoniert, der macht den Termin dann aus."; vgl die Aussage der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung: "Meldet sich eine neue Kundin im Betrieb und erklärt zum Beispiel, dass sie lange D\*\*\*\*\* liebt, dann wird diese Kundin an die entsprechende K\*\*\*\*\*erin verwiesen, die in diesem Bereich spezialisiert ist."). Nach außen tritt somit nicht die einzelne Mitarbeiterin in Erscheinung, sondern die Beschwerdeführerin als Gewerbetreibende mit ihrem Betrieb. Die Kundinnen schließen vertragliche Vereinbarungen ausschließlich mit der Beschwerdeführerin ab, welche die von ihr angebotenen und konkret geschuldeten Leistungen (auch) durch die "Werkvertragsnehmerinnen" erbringt. Ist die Einhaltung eines bei einer Mitarbeiterin vereinbarten Termins (zB wegen einer kurzfristig auftretenden Erkrankung der Mitarbeiterin) nicht möglich, wird innerhalb des Betriebes für Vertretung gesorgt oder erfolgt eine Verlegung des Termins. Auch dadurch tritt die organisatorische Eingliederung deutlich zu Tage.

Dass die "Werkvertragsnehmerinnen" ihre Leistungen für den Betrieb bereits über einen längeren Zeitraum erbringen, ist unbestreitbar. Der Abschluss eines unbefristeten Vertrages lässt zudem darauf schließen, dass dies auch in Zukunft weiterhin so sein wird, wenn nicht betriebliche oder persönliche Gründe Anlass zur Auflösung des Vertragsverhältnisses geben. Die "Gefahr", dass ein Vertragsverhältnis beendet wird, besteht aber sowohl bei Dienstverhältnissen als auch bei Werkvertrags- oder andersartigen Auftrags- oder Gesellschaftsverhältnissen.

Unbestritten steht auch fest, dass die Beschwerdeführerin den Mitarbeiterinnen alle für die Erbringung der Leistungen notwendigen Räume, Einrichtungsgegenstände, Geräte (beide Werkvertragsnehmerinnen verfügen lediglich über ein eigenes C\*\*\*\*\*; dies ist aber nach der Aussage der Zeugin N\*\*\*\*\* auch bei nichtselbständig tätigen K\*\*\*\*\*erinnen nicht unüblich) und Produkte zur Verfügung stellt, welche von ihr geordert und bezahlt werden (zur von den "Werkvertragsnehmerinnen" zu bezahlenden "Miete" siehe unten).

Durch den Außenauftritt (als Betrieb der Beschwerdeführerin, welche über ein Team von K\*\*\*\*\*erinnen verfügt), die auf Dauer angelegte Tätigkeit, die Zurverfügungstellung von vollständig ausgestatteten Arbeitsplätzen, die Verpflichtung zur "Vorab-Bekanntgabe" von (möglichen) Anwesenheitszeiten, die zentrale Terminverwaltung und bei Bedarf auch –abstimmung (bei Buchung von "Gesamtpaketen" – vgl 1. Niederschrift mit der

Beschwerdeführerin im Pkt "Konkurrenzverbot" und die Aussage der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung), wodurch vom Vorliegen einer Art von "Dienstplan" auszugehen ist, sowie die Zurverfügungstellung der notwendigen Produkte durch die Beschwerdeführerin, was vorweg eine Bedarfsfeststellung notwendig macht, ist die organisatorische Eingliederung der in Rede stehenden "Werkvertragsnehmerinnen" klar gegeben.

Die Möglichkeit die zeitliche Lagerung und das Ausmaß der Arbeitszeit frei einzuteilen und zu bestimmen steht dem Vorliegen eines Dienstverhältnisses bereits grundsätzlich nicht entgegen. In der modernen Arbeitswelt ist die Möglichkeit der Inanspruchnahme von gleitender Arbeitszeit mit großen Entscheidungsfreiheiten für die Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer häufig vertreten. Wenn – wie im vorliegenden Fall – die Bekanntgabe der "Nichtleistungszeiten" von den "Werkvertragsnehmerinnen" vorab (in den ersten zwei Monaten jeden Jahres) zu erfolgen hat, die Erbringung der konkreten Arbeitsleistungen dann aber auf Grundlage von "Dienstplänen" (Einteilung ohne weitere Rückfrage nach Bedarf/Aufträgen) erfolgt (vgl VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200) und fest steht, dass die "Werkvertragsnehmerinnen" die zugeteilten Arbeiten auch übernehmen (vgl die Aussage der Zeugin N\*\*\*\*\* in der mündlichen Verhandlung: "Wenn eine Kundin zu Zeiten zu denen ich arbeitsbereit bin einen Termin vereinbart und dieser mir mitgeteilt wird, bin ich auch vor Ort anwesend und verrichte diese Tätigkeit."). Damit ist im gegenständlichen Fall die Entscheidungsfreiheit der "Werkvertragsnehmerinnen" wesentlich enger begrenzt, als in jenem Fall, über den der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28.5.2009, 2007/15/0163, zu entscheiden hatte und zu welchem er ausführte, dass selbst das kurzfristige (unmittelbar vor Arbeitsbeginn) einvernehmliche Vereinbaren der Arbeitszeit nicht entscheidend für die Selbständigkeit der betroffenen Mitarbeiter spricht.

Der organisatorischen Eingliederung würde der Umstand nicht entgegenstehen, wenn die "Werkvertragsnehmerinnen" neben der Tätigkeit für die Beschwerdeführerin gegenüber (einigen) anderen Personen gleichartige Leistungen erbringen würden. Aus der Literatur (vgl zB Jakom/Baldauf EStG 2014, § 22 Tz 7, und § 23 Tz 21) geht nämlich hervor, dass die Einkünfte aus einer nichtselbständigen Nebentätigkeit bei Vorliegen einer selbständigen Haupttätigkeit das steuerliche Schicksal der Einkünfte aus der Haupttätigkeit teilen können. Umgekehrt zieht nicht jede nichtselbständige Haupttätigkeit eine selbständige Nebentätigkeit an sich. So würde es aus steuerlicher Sicht durchaus möglich sein, dass die in Rede stehenden Personen im Rahmen einer nichtselbständigen Haupttätigkeit in den Betrieb eines Arbeitgebers organisatorisch eingegliedert sind, während sie daneben noch Einkünfte aus selbständiger Arbeit beziehen (vgl VwGH 28.10.2010, 2007/15/0177, mwN).

Im vorliegenden Fall ist auf diese Problematik jedoch gar nicht weiter einzugehen, da beide "Werkvertragsnehmerinnen" aussagen, dass sie ihre Tätigkeiten ausschließlich gegenüber der Beschwerdeführerin erbringen. Diese Aussagen decken sich mit den Angaben in den jeweiligen Steuererklärungen, werden in diesen doch keinerlei andere Einkünfte erklärt.

Die Beschwerdeführerin selbst gibt zwar an, dass es den "Werkvertragsnehmerinnen" frei stünde, auch gegenüber anderen Kundinnen tätig zu werden (vgl. 1. Niederschrift), schränkt dies jedoch in der zweiten mit ihr aufgenommenen Niederschrift ein, dass er nur sehr wenige Kundinnen gäbe, bei welchen die "Werkvertragsnehmerinnen" Dienstleistungen (mangels eigener Arbeitsmittel eingeschränkt auf P\*\*\*\*\* und Q\*\*\*\*\*) außerhalb des Betriebes erbringen würden. In diesen Fällen würden die "Werkvertragsnehmerinnen" die Einnahmen (zur Gänze) selbst kassieren und behalten. Damit wird offensichtlich der Versuch unternommen darzustellen, dass die "Werkvertragsnehmerinnen" auch außerhalb des Betriebes der Beschwerdeführerin Einnahmen lukrieren. Über Nachfrage des Finanzamtes bei den beiden "Werkvertragsnehmerinnen" wurde vom gleichen steuerlichen Vertreter, der auch die Beschwerdeführerin vertritt, mitgeteilt, dass keine "Außer-Haus-Termine" stattgefunden hätten und daher auch keine Rechnungen gestellt oder – über die von der Beschwerdeführerin bezahlten Vergütungen hinausgehenden - Einnahmen erzielt worden seien. Damit steht für das Bundesfinanzgericht fest, dass die beiden "Werkvertragsnehmerinnen" ausschließlich für die Beschwerdeführerin tätig wurden.

Aber selbst wenn die Behauptung der Beschwerdeführerin – entgegen der Aussagen der "Werkvertragsnehmerinnen" - zutreffen würde, könnte es sich auf Grund des Fehlens jeglicher betrieblicher Infrastruktur nur um eine "Nebentätigkeit" zur Haupttätigkeit bei der Beschwerdeführerin handeln, was einer Qualifizierung der gegenüber der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen als solche aus einer nichtselbständigen Tätigkeit nicht entgegenstünde.

Wenn in der Beschwerde von einem – nicht näher erläuterten - "Shop in the Shop – Konzept" gesprochen wird, darf auf die Definition dieses Begriffes verwiesen werden. Unter dem "Shop-in-Shop-Prinzip" versteht man die Aufteilung eines großflächigen Verkaufsraums in mehrere optisch voneinander abgegrenzte Bereiche bzw. eine Spezialabteilung innerhalb eines Geschäftes, das sich vom übrigen Umfeld abgrenzt. Gerade dies ist im vorliegenden Fall jedoch nicht zu erkennen und wird von der Beschwerdeführerin selbst die Einheitlichkeit des Außenauftrittes als für sie entscheidend dargestellt. Ein einheitlicher Außenauftritt, keinerlei erkennbare organisatorische, räumliche oder angebotsmäßige Abgrenzungen sowie eine gemeinsame Auftragsannahme und Arbeitsausführung (welche nach der Aussage der Beschwerdeführerin sehr oft vorkommt) sowie eine Rechnungslegung ausschließlich im Namen der Beschwerdeführerin sprechen hier deutlich gegen die Umsetzung eines derartigen Prinzips.

Es ist auch keineswegs so, dass die Verrichtung der Arbeiten ausschließlich in den jeweiligen "eigenen" Behandlungsräumen erfolgt. Vielmehr ergibt sich aus den eigenen Angaben der Beschwerdeführerin, dass sehr oft zusammen an einer Kundin gearbeitet wird; dies in einem Raum, auf einem Stuhl und zur gleichen Zeit. Eine derartige enge Verschränkung der Arbeit läuft einem Shop-In-Shop-Prinzip völlig zuwider und widerlegt

auch die Ausführungen, es würde sich gegenständlich um voneinander völlig unabhängige und selbständige Unternehmerinnen handeln.

*bc) Weisungsgebundenheit:*

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. Nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen hat 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 hierdurch allerdings seine Selbständigkeit zu verlieren. Dieses sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit fordert (vgl etwa VwGH 28.3.2000, 96/14/0070).

Im vorliegenden Fall ergibt sich eine persönliche Weisungsgebundenheit bereits aus dem "Werkvertrag". In diesem wird nämlich vereinbart, dass die "Werkvertragsnehmerinnen" mit bestimmten, nicht näher quantifizierten oder spezifizierten, Tätigkeiten betraut werden und nur hinsichtlich der "sonstigen Verwertung" ihrer Arbeitskraft nicht gebunden sind, sofern "hierdurch keine Interessenkollision mit der vertragsgegenständlichen Tätigkeit eintritt". Bereits durch diese Vereinbarung wird deutlich, dass nicht einzelne konkrete "Werke" versprochen werden, sondern ganz allgemein – über Anforderung der Beschwerdeführerin - die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft geschuldet wird und der geschäftliche Wille sowie die Dispositionsfreiheit der "Werkvertragsnehmerinnen" in einer über das sachliche Weisungsrecht hinausgehenden Weise beschränkt wird, da diese primär der Beschwerdeführerin verpflichtet sind. Eine Beschränkung, die tatsächlich in der Praxis so gelebt wird, sagen doch die "Werkvertragsnehmerinnen" aus, dass sie vorweg die möglichen Arbeitszeiten bekannt zu geben haben, sodann aber Kundentermine von der Beschwerdeführerin angenommen werden, die von den "Werkvertragsnehmerinnen" wahrzunehmen sind (vgl Niederschrift E\*\*\*\*\*: "Kurzfristige Urlaube gehen selten, weil meistens schon Kundentermine drinnen sind."; vgl Niederschrift N\*\*\*\*\*: "Ja, ich kann meine Arbeitszeit relativ frei einteilen. Ich kann alles selber im Computer austreichen."; vgl die zweite Niederschrift der Beschwerdeführerin: "Die freien Zeiten sind weiß markiert. In diesen Zeiten kann [Tochter] die Termine vereinbaren ..."). Anderes wäre auch gar nicht möglich, weil ansonsten der betriebliche Ablauf im Unternehmen der Beschwerdeführerin schwerstens gestört und das Vereinbaren und die notwendige Abstimmung von Behandlungsterminen mit den Kundinnen (der Beschwerdeführerin) nicht möglich wäre.

In der weiteren Folge wird im Vertrag vereinbart, dass keine Bindung an eine bestimmte Arbeitszeit oder einen bestimmten Arbeitsort bestehe.

Diese Bestimmung wird dadurch relativiert, dass die Freiheit in der Einteilung der Arbeitszeit nur bis zu dem Zeitpunkt gegeben ist, zu dem der "Urlaub" eingetragen

wird (vgl obige Ausführungen). Die Freiheit sich Urlaubstage selbst zu wählen und die Möglichkeit der Inanspruchnahme von flexiblen Arbeitszeitmodellen bestehen zudem auch bei einem Dienstverhältnis und sind deswegen kein Indiz für das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit. Auch die Möglichkeit des kurzfristigen Anmeldens von Abwesenheiten bzw Urlauben (verbunden mit der Notwendigkeit, bereits vereinbarte Termine zu verschieben) spricht nicht entscheidend für die Selbständigkeit und ist dies im Rahmen von Dienstverhältnissen ebenfalls nicht ausgeschlossen. Würde diese Möglichkeit "über Gebühr" strapaziert, verbliebe einem Arbeitgeber im Wesentlichen nur die Beendigung der Zusammenarbeit. Es ist davon auszugehen, dass auch die Beschwerdeführerin die Zusammenarbeit mit den "Werkvertragsnehmerinnen" beenden würde, wenn diese zu den vereinbarten Kundenterminen nicht erscheinen würden, da es für das Ansehen des Betriebes der Beschwerdeführerin nicht zuträglich wäre, wenn bei den Kundinnen der Eindruck entstehen würde, dass regelmäßig Termine verschoben werden müssten.

Wie in der Beschwerde ausgeführt, hat der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 9.7.1997, 95/13/0289) zu Recht erkannt, dass "eine gewisse Bindung an die Dienstzeiten eines Architekturbüros ...." noch kein Indiz gegen eine selbständige Leistungserbringung darstellt. Nicht nur, dass der Gerichtshof in diesem Erkenntnis die Beweiswürdigung der belangten Behörde zu prüfen hatte und in diesem Zusammenhang feststellte, dass die belangte Behörde – auf Grund der vorliegenden Beweismitteln - zu Recht nicht von einer Bindung an eine "fixe Arbeitszeit in Form einer Gleitzeit" ausgegangen ist. In der zitierten Aussage wird ausdrücklich auf eine (nur) "gewisse Bindung" zu einem bestimmten Zweck, nämlich der nur einen (kleinen) Teil der Gesamttätigkeit darstellenden Abstimmung im Rahmen eines Gesamtprojektes Bezug genommen. Damit unterscheidet sich der damals zu beurteilende aber wesentlich vom gegenständlichen Fall, bei welchem die "Werkvertragsnehmerinnen" nicht im Rahmen eines abgrenzbaren Projektes tätig wurden, sondern sich auf längere Zeit zur Verrichtung von Dienstleistungen verpflichtet haben.

Hinsichtlich des Arbeitsortes ergibt sich aus den Aussagen der "Werkvertragsnehmerinnen" und den ersten Aussagen der Beschwerdeführerin, dass diese ihre Tätigkeiten ausschließlich in den Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin ausüben. Die gegenteiligen Behauptungen der Beschwerdeführerin in der zweiten Niederschrift sind in keiner Weise belegt und würde – sollte es tatsächlich in einigen wenigen Fällen vorkommen – es auch nichts an der Beurteilung, nämlich dass tatsächlich keine freie Möglichkeit der Wahl des Arbeitsplatzes gegeben ist, ändern. Wenn nämlich die Beschwerdeführerin im Rahmen ihres Betriebes "Hausbesuche" vereinbart (was ab 2013 auch tatsächlich der Fall sein soll) und zu diesem Zweck die "Werkvertragsnehmerinnen" die Wohnungen von Kundinnen aufsuchen, hat dies mit einer freien Wahl des Arbeitsortes schlichtweg nichts zu tun, weil auch in einem solchen Fall der Arbeitsort vorgegeben ist. Weiters wird von der Beschwerdeführerin sogar in der zweiten Niederschrift selbst noch ausgeführt, dass es den "Werkvertragsnehmerinnen" untersagt ist, Kundinnen "abzuwerben" (iSv die Kundinnen sollen zu einem geringeren Preis die

Leistungen direkt von den "Werkvertragsnehmerinnen" in Anspruch nehmen), was obige Überlegung unterstreicht.

Im Betrieb der Beschwerdeführerin ist das Tragen von einheitlicher Dienstkleidung vorgeschrieben. Insbesondere müssen die "Werkvertragsnehmerinnen" neben weißen Hosen und weißen Schuhen auch weiße T-Shirts verwenden, die mit dem Firmenlogo versehen sind. Dies, wie die Beschwerdeführerin in ihrer ersten Einvernahme angibt, damit "es ein einheitliches Firmenbild gibt". Die Verpflichtung sich an Bekleidungsvorschriften zu halten stellt jedenfalls ein klares Merkmal für das Vorliegen einer Weisungsgebundenheit und somit eines Dienstverhältnisses dar (vgl. VwGH 31.7.1996, 95/13/0220).

Auch ist die Möglichkeit, sich nach eigener Entscheidung durch fremde Dritte vertreten zu lassen, tatsächlich nicht gegeben (Aussage N\*\*\*\*\* in der ersten Niederschrift "Nein, das geht nicht." und in der mündlichen Verhandlung: "Es steht ganz klar außer Streit, dass eine fremde Person nicht vertreten kann. Dies wurde von vornherein so vereinbart.", Aussage E\*\*\*\*\*: "Eine fremde Person kann nicht meine Termine übernehmen."; erste Aussage der Beschwerdeführerin: "Eine Vertretung von einer fremden Person möchte ich nicht. Das war noch nie ein Gesprächspunkt und noch nie der Fall."). Dass es innerbetrieblich bei kurzfristigen Ausfällen einer "Werkvertragsnehmerin" zu Vertretungen durch andere im Betrieb tätige Personen kommt, spricht für eine organisatorische Eingliederung. Andererseits ist es keinesfalls ein Indiz, das gegen das Vorliegen einer nichtselbständigen Beschäftigung spricht, ist es doch in jedem Betrieb notwendig, Personalausfälle durch andere Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer zu kompensieren.

Wenn die Beschwerdeführerin in ihrer zweiten Einvernahme angibt, eine der "Werkvertragsnehmerinnen" hätte sich zwei Mal durch eine dritte Person vertreten lassen, steht dies im offenen Widerspruch zu ihrer ersten Aussage und zur Aussage der "Werkvertragsnehmerin". Im Übrigen würde eine Vertretungsmöglichkeit, die das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ausschließt, nur dann vorliegen, wenn es einzig und alleine in der Verantwortung der "Werkvertragsnehmerin" liegen würde, wann und wie oft sie sich einer Vertretung durch eine von ihr selbst bestimmte Person bedient. Dass dies beim vorliegenden Sachverhalt nicht der Fall ist, ergibt sich auch aus der zweiten Aussage der Beschwerdeführerin, die ausdrücklich von der Vertretung durch eine "qualifizierte Person" spricht. Somit würde sich der tatsächliche Sachverhalt so darstellen, dass die "Werkvertragsnehmerin" der Beschwerdeführerin eine Person namhaft macht und die Beschwerdeführerin letztlich entscheidet, ob es sich um eine qualifizierte Person handelt, welche in ihrem Betrieb arbeiten darf. Alleine ein allenfalls bestehendes Vorschlagsrecht stellt aber keine Vertretungsmöglichkeit im oben dargestellten Sinn dar.

Widersprüchlich ist auch die Aussage zur Bezahlung im Vertretungsfalle. Einerseits wird ausgesagt, dass die "Werkvertragsnehmerinnen" keine Bezahlung erhalten, wenn sie nicht arbeiten [vgl. Pkt B.2.c) der Beschwerde: "Sie ist es, die nur für ihre Leistungen ein Entgelt erhält. .... Das gleiche gilt im Verhinderungsfall von Frau .... (egal welcher Art, wie zB Krankheit oder sonstige Verhinderung)."]. Andererseits wird behauptet, dass

eine Vertretung selbst zu bezahlen wäre und die Abrechnung "wie gewohnt" erfolgen würde (vgl die zweite Aussage der Beschwerdeführerin, die zeitlich lange vor Einbringung der Beschwerde liegt). Letztlich antworteten die beiden "Werkvertragsnehmerinnen" auf Vorhalte des Finanzamtes, dass Vertretungen in nur wenigen Fällen ausschließlich gegenseitig erfolgten und die Bezahlung sodann direkt durch die Beschwerdeführerin an die tatsächlich arbeitende Person erfolgte (vgl die Vorhaltsbeantwortungen vom 8. bzw 9. Juli 2013) In der Berufungsvorentscheidung (jetzt: Beschwerde vorentscheidung) wurde deshalb das Vorliegen einer tatsächlichen Vertretungsmöglichkeit klar verneint und blieb diese Sachverhaltsfeststellung unbeanstandet. Ebenso enthält der abgeschlossene "Werkvertrag" keinerlei Hinweise auf die Möglichkeit sich durch fremde dritte Personen vertreten zu lassen.

Auf Grund dieser Überlegungen geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass für die "Werkvertragsnehmerinnen" keine Möglichkeit bestanden hat, sich nach eigenem Entscheiden durch eine von ihnen frei gewählte Person in Erfüllung ihrer vertraglich übernommenen Verpflichtungen vertreten zu lassen.

Die Beschwerdeführerin bietet ihre Leistungen am Markt an. Mit der Inanspruchnahme eines Angebotes hat die Kundin einen Anspruch auf die Erbringung eines festgelegten Leistungsumfanges. Die Leistungen in dem von der Beschwerdeführerin angebotenen und von den Kundinnen beim Betrieb der Beschwerdeführerin bestellten Umfang haben die "Werkvertragsnehmerinnen" zu erbringen. Daran ändert auch nichts, dass es den "Werkvertragsnehmerinnen" anvertraut ist, der konkreten Kundin ein entsprechendes, für sie passendes Angebot zu unterbreiten und dass sich die Beschwerdeführerin in diese Gespräche persönlich nicht einmischt. Es steht an der Tagesordnung, dass versierte und sachkundige Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer bei der Kundenberatung ohne Rückfrage bei Vorgesetzten tätig werden. Dass letztlich aber die Beschwerdeführerin das Angebot bestimmt, lässt sich auch aus dem Umstand ableiten, dass sie selbst in der mündlichen Verhandlung angibt, dass mit dem Eintritt von Frau N\*\*\*\*\* ein neues Angebot in das Sortiment aufgenommen wurde, welches in der Folge auch von der zweiten "Werkvertragsnehmerin" an den Kundinnen ausgeführt wurde. Es ist absolut üblich, dass eine Arbeitgeberin oder ein Arbeitgeber zusätzliche Kenntnisse und Fähigkeit von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern dazu nützt, das Angebot des Betriebes zu erweitern.

Durch das von der Beschwerdeführerin vorgegebene (betriebseinheitliche) Leistungsangebot und die bei der Beschwerdeführerin bestellten Leistungen wird somit der Tätigkeitsbereich der "Werkvertragsnehmerinnen" auch in sachlicher Hinsicht eingeschränkt.

#### *bd) Zwischenergebnis:*

Auf Grund der oben angeführten Feststellungen und Überlegungen steht für das Bundesfinanzgericht fest, dass die "Werkvertragsnehmerinnen" sowohl in den Organismus des Betriebes der Beschwerdeführerin eingegliedert sind als auch ihre Entscheidungsfreiheit über das rein sachliche Weisungsrecht hinaus eingeschränkt ist.

Somit sind die beiden (entscheidenden) Merkmale eines Dienstverhältnisses gegeben und standen die beiden "Werkvertragsnehmerinnen" in einem Dienstverhältnis zur Beschwerdeführerin.

Wie die Beschwerdeführerin selbst ausführt, wären weitere für ein Dienstverhältnis sprechende Merkmale nur dann zu untersuchen, wenn dies nicht der Fall wäre.

*be) Unternehmerrisiko:*

Der Vollständigkeit halber wird auch auf diesen Punkt eingegangen.

Wie oben bereits ausgeführt, ist im vorliegenden Fall ein Stundenhonorar vereinbart und wurde dieses auch ausbezahlt.

Durch dieses fixe Stundenhonorar ist es den "Werkvertragsnehmerinnen" verwehrt, allenfalls bestehende Marktchancen zu nutzen und ihren "Gewinn" einnahmenseitig zu maximieren bzw entscheidend zu beeinflussen. Selbst wenn sie eine Kundin von der Inanspruchnahme eines hochpreisigen Zusatzangebotes überzeugen können, ändert dies nichts daran, dass nur das vereinbarte Stundenhonorar ausbezahlt wird.

Monatliche Einnahmenschwankungen auf Grund einer unterschiedlich hohen Anzahl geleisteter Arbeitsstunden belegen nicht das Vorliegen eines Unternehmerrisikos und sprechen auch nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (vgl VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191).

Den "Werkvertragsnehmerinnen" ist es auch nicht möglich, einen entscheidenden Einfluss auf die Preisgestaltung zu nehmen oder die Preisgestaltung selbst vorzunehmen. Die den Kundinnen verrechneten Preise ergeben sich aus einer Preisliste, die die Beschwerdeführerin bereits anlässlich der Eröffnung ihres Betriebes erstellt hat und die, wie die Beschwerdeführerin selbst angibt, "weitergeschrieben" wurde. Erhöhen sich die Preise für Produkte oder werden sonstige Aufwendungen teurer, erhöhen sich die Preise. Dass im Ergebnis die Beschwerdeführerin die Preise bestimmt, ergibt sich schon alleine aus der Tatsache, dass die "Werkvertragsnehmerinnen" unabhängig von dem an die Kundinnen verrechneten Preis einen fixen Stundensatz erhalten. Dies auch dann, wenn die Beschwerdeführerin ihren Kundinnen Rabatte gewährt oder der (realistischerweise nicht sehr wahrscheinliche) Fall eintritt, dass es zu Zahlungsausfällen kommt. Das Interesse an der Preisgestaltung und die letztendliche Fixierung der Preise liegt daher ausschließlich bei der Beschwerdeführerin, die neben ihren Ausgaben damit auch ihre Gewinnspanne erwirtschaften muss. Dadurch wird absolut relativiert, dass die "Werkvertragsnehmerinnen" - wie ausgesagt - bei der Preisgestaltung "mitreden" oder gar Preise selbständig festsetzen.

Die im "Werkvertrag" nicht vereinbarte, tatsächlich jedoch erfolgte Bezahlung von Provisionen für Produktverkäufe außerhalb der durchgeführten Behandlungen führt nicht dazu, vom Vorliegen eines Unternehmerrisikos ausgehen zu können, da eine (teilweise) Provisionsentlohnung bei vielen nichtselbständig tätigen Personen (zB Außendienstmitarbeiter, Innendienstmitarbeiter von Banken, Verkaufspersonal in Geschäften, Servicepersonal im Gastgewerbe etc) vorkommt (vgl zB VwGH 28.10.2010, 2007/15/0177).



Ein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko liegt somit nicht vor.

Ausgabenseitig besteht ebenfalls kein Unternehmerrisiko. Obwohl im abgeschlossenen Vertrag keinerlei Hinweis auf die Verpflichtung der "Werkvertragsnehmerinnen" zur Bezahlung einer "Miete" enthalten ist, sagen sowohl die "Werkvertragsnehmerinnen" als auch die Beschwerdeführerin übereinstimmend aus, es wäre monatlich ein Betrag von € 150,00 an die Beschwerdeführerin zu bezahlen. Aus den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Unterlagen geht hervor, dass die "Werkvertragsnehmerin" E\*\*\*\*\* im Jahr JJ+13 lediglich in zwei Monaten (März und April) diesen Betrag auch tatsächlich leistete. Die nächste Zahlung (inklusive Nachzahlung) erfolgte erst im August JJ+14; dann wurde im Dezember JJ+14 wiederum eine Zahlung geleistet. Dies, wie die Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung ausführte, weil die in Rede stehende "Werkvertragsnehmerin" in den Jahren JJ+13 und JJ+14 einen erhöhten Geldbedarf hatte. Im Jahr 2011 wurden von beiden "Werkvertragsnehmerinnen" nur elf monatliche Zahlungen, und diese teilweise mit mehrmonatiger Verspätung, geleistet. Eine Vorgangsweise, die an einer fremdüblichen Vorgangsweise zweifeln lässt.

Mit der Bezahlung dieser monatlichen Beträge sind nach den einhelligen Angaben aller beteiligten die Nutzung des Behandlungsraumes (und anderer Räumlichkeiten) sowie der dortigen Einrichtung und Geräte sowie die Verwendung aller für die Behandlungen notwendigen Produkte sowie der personellen Infrastruktur abgegolten. Damit ist klar ersichtlich, dass die "Werkvertragsnehmerinnen" tatsächlich nicht einen (eigenen) Arbeitsraum angemietet haben, in dem sie - völlig unabhängig vom Betrieb der Beschwerdeführerin ihrem (eigenen) Gewerbe nachgehen, sondern ein pauschaler Unkostenbeitrag geleistet worden wäre.

Obwohl die Bezahlung der Vergütungen für die Arbeitsleistungen der "Werkvertragsnehmerinnen" und der Provision bargeldlos erfolgte, wird behauptet, dass die Zahlung der "Miete" in bar erfolgte. Aber selbst wenn diese Zahlungen tatsächlich geleistet wurden, handelt es sich um eine Pauschalzahlung, die der Dispositionsbefugnis der "Werkvertragsnehmerinnen" entzogen und dadurch durch diese nicht beeinflussbar ist. Die "Werkvertragsnehmerinnen" können somit zB nicht durch den Einkauf von günstigeren Produkten eines anderen Anbieters (Aussage der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung: "Dass eine einzelne K\*\*\*\*\*erin selbständig irgendwo etwas einkauft, ist bis jetzt noch nicht vorgekommen und würde auch gar nicht gehen, da dann ein totales Durcheinander im Sortiment und im Lager entstehen würde.") oder durch effizienteren Produkteinsatz die Höhe ihres "Gewinnes" beeinflussen. Diese trifft auch nicht das Risiko eines allfälligen Verderbs von Produkten oder notwendiger Ersatzbeschaffungen auf grund von Schäden an Einrichtung oder Geräten.

Im Übrigen ist offensichtlich, dass die Höhe der "Miete" nicht geeignet ist, die tatsächlich anfallenden Kosten (für die Räumlichkeiten, das Personal, die Einrichtung, die Geräte und die im Zuge der Behandlung verbrauchten Produkte) abzugelten.

Letztlich unstrittig ist, dass die "Werkvertragsnehmerinnen" keinerlei Kosten für Vertretungen zu bezahlen haben, da diese nur intern möglich sind und die Bezahlung im Vertretungsfall durch die Beschwerdeführerin direkt an die Vertreterin erfolgt.

Weiters ist unstrittig, dass – zumindest bei gemeinsam besuchten Veranstaltungen (vgl. die Niederschrift über die zweite Einvernahme der Beschwerdeführerin) - den "Werkvertragsnehmerinnen" keinerlei Fahrt-, Nächtigungs- und Verpflegungskosten entstehen, da diese direkt von der Beschwerdeführerin getragen bzw. von den Lieferanten, die ausschließlich mit der Beschwerdeführerin in geschäftlichem Kontakt stehen, angeboten werden. Aus den Aussagen der "Werkvertragsnehmerinnen" ergibt sich unzweifelhaft, dass andere Veranstaltungen von ihnen nicht besucht werden. Aber selbst wenn dies der Fall wäre und die "Werkvertragsnehmerinnen" auf eigene Kosten Fortbildungsveranstaltungen besuchen würden, läge kein Merkmal vor, welches einer Beurteilung als Dienstverhältnis entgegenstehen würde.

Dass die Arbeitskleidung teilweise selbst zu bezahlen ist, bildet ebenfalls kein Indiz, welches gegen die Beurteilung als Dienstverhältnis spricht. Dass von der Beschwerdeführerin Teile der Arbeitskleidung (T-Shirt) mit aufgedrucktem Hinweis auf den Betrieb der Beschwerdeführerin gestellt werden, spricht für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Dabei ist es völlig unbeachtlich, dass diese firmenbezogene Bekleidung allenfalls von Dritten "gesponsert" wird, steht doch die Beschwerdeführerin und nicht die "Werkvertragsnehmerinnen" in Vertragsverhältnissen mit diesen Dritten.

Die allfällige Bezahlung eines (geringen) Pauschalbetrages, der mit den tatsächlich anfallenden Aufwendungen nichts zu tun hat, kann beim vorliegenden Sachverhalt das Bestehen eines ins Gewicht fallenden ausgabenseitigen Unternehmerrisikos nicht herbeiführen.

#### *bf) weitere Überlegungen:*

Der von der Beschwerdeführerin angesprochene Begriff der "wirtschaftlichen Abhängigkeit" als Voraussetzung für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist den steuerrechtlichen Bestimmungen fremd. Dieser Begriff findet sich im Zusammenhang mit dem Vorliegen eines Dienstverhältnisses lediglich in § 4 ASVG und ist daher dem Grunde nach nicht einschlägig für die im gegenständlichen Fall vorzunehmende Beurteilung. Dennoch darf festgehalten werden, dass nach der Rechtsprechung eine wirtschaftliche Abhängigkeit, die ihren sinnfälligen Ausdruck im Fehlen der im eigenen Namen auszuübenden Verfügungsmacht über die nach dem Einzelfall für den Betrieb wesentlichen organisatorischen Einrichtungen und Betriebsmittel findet, bei entgeltlichen Arbeitsverhältnissen die zwangsläufige Folge persönlicher Abhängigkeit ist (vgl. zB VwGH 21.2.2001, 96/08/0028). Im vorliegenden Fall steht fest, dass die "Werkvertragsnehmerinnen" ihre Tätigkeit in den Betriebsräumlichkeiten der beschwerdeführenden Partei im Wesentlichen mit deren Betriebsmitteln und zu den üblichen Betriebszeiten ausgeübt haben. Die Arbeitserbringung hatte sich an den Wünschen der Beschwerdeführerin und der allenfalls notwendigen Koordinierung bei

Behandlungen, die von mehreren Personen durchgeführt werden, an den betrieblichen Öffnungszeiten zu orientieren. Damit liegen – auch nach der Rechtsprechung zum ASVG - die für eine Einbindung in eine betriebliche Organisation des Arbeitgebers charakteristischen Umstände vor (vgl VwGH 25.6.2013, 2013/08/0124). Daran ändert auch der Umstand nichts, dass bei Bedarf (in Einzelfällen) Termine auch außerhalb der Öffnungszeiten abgeboten und vergeben werden. Dies ist eine Vorgangsweise, die bei (insbesondere kleineren) Dienstleistungsbetrieben nicht unüblich ist, um die Marktchancen zu nutzen. Dass dafür auch Arbeitnehmerinnen oder Arbeitnehmer eingesetzt werden, bedarf keiner weiteren Erläuterung.

Von den "Werkvertragsnehmerinnen" wurde eine Tätigkeit ausgeübt, die insgesamt keine außergewöhnlichen (unternehmerähnlichen) Dispositionsmöglichkeiten erkennen lässt, die es rechtfertigen könnten, die in die betriebliche Organisation des Arbeitgebers eingebundenen "Werkvertragsnehmerinnen" dennoch als persönlich unabhängige freie Dienstnehmerinnen (vgl zur abhängigen Beschäftigung von Trainerinnen iSd § 4 Abs 4 ASVG VwGH 2.4.2008, 2007/08/0296) oder echte Selbständige oder Gewerbetreibende anzusehen. Auf eine ausdrückliche Erteilung persönlicher Weisungen kommt es unter diesen Umständen ("stille Autorität" des Arbeitgebers bei Einbindung in die betriebliche Organisation) nicht an. Die in der gebotenen Gesamtabwägung weiters zu berücksichtigenden Kriterien (vgl VwGH 15.5.2013, 2013/08/0051), wie zB die längere Dauer des Beschäftigungsverhältnisses, die Bezahlung nach geleisteten Arbeitsstunden, der fehlende Einsatz eigener ins Gewicht fallender Betriebsmittel und die ausschließliche Tätigkeit für die beschwerdeführende Partei in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen unterstreichen das Bild der Beschäftigung in persönlicher Abhängigkeit (vgl dazu die Ausführungen zu § 4 Abs 2 ASVG in VwGH 28.11.2013, 2013/08/0190).

Wenn in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen wird, dass die "Werkvertragsnehmerinnen" über einen eigenen Kundenstock verfügt hätten bzw verfügen würden, muss festgestellt werden, dass es zwar durchaus branchenüblich sein mag, dass sich Kundinnen an eine "Behandlerin" gewöhnen und bei der Vereinbarungen weiterer Behandlungen wünschen, dass diese von der gleichen Person durchgeführt werden. Betrachtet man den vorliegenden Fall genauer, stellt sich jedoch heraus, dass in der Beschwerde (vormals: Berufung) bereits unter Pkt A. festgehalten wird, dass nicht die "Werkvertragsnehmerin" E\*\*\*\*\* einen Standort für die Ausübung ihres Gewerbes gesucht hat, sondern sich die Beschwerdeführerin um eine Arbeitskraft "umgesehen" und eine Annonce geschaltet hat. Hintergrund eines solchen "Umsehens" kann wohl nur gewesen sein, dass der Betrieb der Beschwerdeführerin so gut floriert hat, dass mit den damals vorhandenen Arbeitskapazitäten nach dem Ausscheiden einer [XY] nicht mehr das Auslangen gefunden werden konnte. Auf diese Annonce hat sich Frau E\*\*\*\*\* (für eine Tätigkeit im Dienstverhältnis) beworben. Dass die Beschwerdeführerin die Idee, eine Dienstnehmerin zu beschäftigen, wieder verworfen hat und sodann einige Monate später mit Frau E\*\*\*\*\* eine Zusammenarbeit auf "selbständiger" Basis vereinbart hat, lässt die Behauptung, dass die Initiative zur "Selbständigkeit" von der "Werkvertragsnehmerin" ausgegangen sei, als völlig tatsachenwidrig erscheinen.

Frau E\*\*\*\*\* gibt in ihrer ersten Einvernahme auch selbst an, dass ihr seitens der Beschwerdeführerin zu verstehen gegeben wurde, dass sie nur "Selbständige" beschäftige und das Gewerbe nur aus diesem Grund angemeldet wurde. Die diese erste Aussage relativierenden Ausführungen in der Zeugeneinvernahme lassen den Verdacht aufkommen, dass zwischenzeitlich eine entsprechende "Beratung" erfolgt ist. Die Zeugin N\*\*\*\*\* vermittelte in der Zeugenvernehmung den Eindruck, dass es für sie von entscheidender Bedeutung war, in der Nähe ihrer Wohnung zu arbeiten und sie sich über die rechtliche Ausgestaltung der Betätigung keine großen Gedanken gemacht hat. Beide geben auch an, dass es ihnen (bei der Beschwerdeführerin) im Gegensatz zu ihren früheren nichtselbständigen Beschäftigungen möglich war, die Arbeitszeit freier einzuteilen und mit weniger Zeiteinsatz höhere Einnahmen zu erzielen. Beides spricht nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

Es wird auch behauptet, die Werkvertragsnehmerinnen hätten über einen eigenen Kundenstock verfügt. Dazu gibt E\*\*\*\*\* an, dass einige Kundinnen, die sie bereits an ihrer vorherigen Arbeitsstätte betreut hätte, nunmehr nach X\*\*\*\*\* kommen würden, sie jetzt aber wesentlich mehr Kundinnen (und auch solche, die bereits früher bei der Beschwerdeführerin behandelt wurden) betreue. Dass manche Kundinnen ihrer K\*\*\*\*\*erin "die Treue halten" auch wenn diese den Arbeitsplatz oder in die Selbständigkeit wechselt, ist auf Grund der Eigenart der Tätigkeit durchaus nachvollziehbar, spricht aber weder für noch gegen das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit im konkreten Fall.

Noch deutlicher wird die Sachlage bei der zweiten "Werkvertragsnehmerin". Da die im Betrieb nichtselbständig tätige Tochter der Beschwerdeführerin krankheitsbedingt auf Dauer keine Behandlungen mehr durchführen konnte, musste eine neue Arbeitskraft gefunden werden, um den Kundenstock des Betriebes der Beschwerdeführerin weiterhin betreuen zu können (vgl zweite Niederschrift mit der Beschwerdeführerin: "Sie hat damals den Kundenstock von ... übernommen und nur vereinzelt eigene Kunden." und auch die Aussagen von N\*\*\*\*\*). So wurde die zweite Werkvertragsnehmerin von der Beschwerdeführerin kurzfristig nichtselbständig beschäftigt, um dann – nach erfolgter Gewerbeanmeldung – unverändert, jedoch als "Selbständige", weiter für sie zu arbeiten (vgl Einvernahme N\*\*\*\*\*: "Ich hatte damals den gleichen Raum wie jetzt. Der Arbeitsablauf war komplett gleich nur habe ich weniger Stunden gearbeitet." und die Aussage der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung: "Es war aber von vornherein klar gewesen, dass spätestens mit 1. Jänner eine Entscheidung fallen musste, entweder der Gang in die Selbständigkeit oder eine Beendigung der Zusammenarbeit.").

Im Zuge des Verfahrens wurde wiederholt versucht den Eindruck zu erwecken, dass die beiden "Werkvertragsnehmerinnen" über "eigene" Räumlichkeiten verfügen, welche eigens für sie entsprechend adaptiert und ausgestaltet wurden, und sie so ihrer Tätigkeit in räumlicher Separierung nachgehen. Auch diese Ausführungen wurden im Zuge des Verfahrens widerlegt. Dies durch die eigene Aussage der Beschwerdeführerin zu den gemeinsamen Behandlungen der Kundinnen (siehe oben). So stellt sich der tatsächliche Sachverhalt für das Bundesfinanzgericht so dar, dass die Notwendigkeit für mehrere

Behandlungsräume und für mehr Personal dem Umstand geschuldet war, dass die Beschwerdeführerin in ihrem Betrieb immer mehr Kundinnen zu betreuen hatte.

*bg) Zusammenfassung:*

Nach der Rechtsprechung des Höchstgerichtes ist zur Beurteilung, ob eine nichtselbständige oder eine selbständige Tätigkeit vorliegt, das Gesamtbild der Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen (vgl hiezu zB VwGH 16.2.1994, 90/13/0251, und VwGH 16.2.1994, 92/13/0149). Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis sind nicht die vertraglichen Abmachungen, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (vgl VwGH 25.10.1994, 90/14/0184).

Im vorliegenden Fall steht fest, dass nicht die sach- und termingerechte Erfüllung von einzelnen übertragenen Aufgaben (abgrenzbaren Werken) durch selbständige Auftragnehmer vereinbart worden ist, sondern die Mitarbeit im Betrieb der Beschwerdeführerin und die Erbringung von Arbeitsleistungen über einen (un)bestimmten Zeitraum, somit also die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft an die Beschwerdeführerin. Bei Betrachtung der obigen Feststellungen überwiegen gegenständlich die für das Vorliegen von Dienstverhältnissen sprechenden Merkmale eindeutig jene, die für eine Selbständigkeit sprechen.

Die Rechtsansicht des Finanzamtes, welches im vorliegenden Fall vom Bestehen von Dienstverhältnissen ausgeht, ist somit zu bestätigen.

Wenn im Zuge des Verfahrens der Vorwurf erhoben wurde, die Vorgangsweise des Finanzamtes im Zusammenhang mit den Befragungen der "Werkvertragsnehmerinnen" wäre "unbewusst suggestiv" gewesen, ist einerseits auf die Ausführungen des Finanzamtesvertreters in der mündlichen Verhandlung am 30. Juli 2014 zu verweisen. Zudem hat das Bundesfinanzgericht der Beschwerdeführerin und ihren Vertretern die Möglichkeit eingeräumt, im Zuge der mündlichen Verhandlung die beiden "Werkvertragsnehmerinnen" neuerlich ausführlich in eigenen Worten zu befragen. So wurde der erkennende Senat unmittelbar in die Lage versetzt, die Aussagen zu würdigen.

Ist die Haupttätigkeit eine nichtselbständige, so ist eine selbständige Nebentätigkeit nur dann dieser Haupttätigkeit zuzuordnen, wenn eine tatsächliche funktionelle (inhaltliche) und zeitliche Überschneidung der gegenüber demselben Auftraggeber durchgeführten Tätigkeiten vorliegt (vgl Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 47 Tz 5). Die von den beiden "Werkvertragsnehmerinnen" erwirtschafteten Provisionen für Produktverkäufe sind ebenfalls den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit zuzuordnen, da diese mit der Tätigkeit im Betrieb in einem engen und ursächlichen Zusammenhang stehen und (ausschließlich) im Rahmen dieser Tätigkeit erwirtschaftet wurden. Indem der Verkauf von Produkten im ureigenen Interesse der Beschwerdeführerin gestanden ist und dazu beiträgt, ihre Umsätze zu erhöhen, ist davon auszugehen, dass die beiden "Werkvertragsnehmerinnen" auch angehalten waren, im Zuge ihrer

zu verrichtenden Arbeiten den jeweiligen Kundinnen den Erwerb von Produkten aus dem Sortiment der Beschwerdeführerin zu empfehlen und diese Verkaufstätigkeit – wenn auch im "Werkvertrag" nicht ausdrücklich erwähnt – somit Teil der vereinbarten Arbeitsleistungen war (vgl. neuerlich VwGH 25.10.1994, 90/14/0184). Auf Grund der Entwicklung der Arbeitswelt kommt es durchaus immer öfters vor, dass auch bei Dienstverhältnissen erfolgsorientierte Entlohnungselemente gegeben sind. Erfolgsorientierte Entlohnungselemente begründen aber insbesondere dann kein Unternehmerrisiko, wenn die mit der Tätigkeit verbundenen Kosten unmittelbar vom Auftraggeber getragen werden, und wenn diesem gegenüber ein wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis besteht (vgl. VwGH 30.11.1993, 89/14/0300).

Wenn nunmehr fest steht, dass die beiden "Werkvertragsnehmerinnen" zur Beschwerdeführerin in einem steuerrechtlichen Dienstverhältnis gestanden sind, unterliegen die dafür ausbezahlten Vergütungen auch dem Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (§ 41 FLAG 1967) und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (§ 122 Abs 7 WKG).

#### **4. Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:**

Die ordentliche Revision ist unzulässig (Art 133 Abs 4 B-VG), da mit dem gegenständlichen Erkenntnis keine Rechtsfrage zu lösen war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Auch weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab oder fehlt es an einer solchen. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Auf die in der Begründung zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes wird verwiesen.

Innsbruck, am 21. August 2014