

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Hotel, vertreten durch Feilenreiter & Co Wirtschaftsprüfungs GesmbH, Wiesackstraße 624, 8962 Gröbming, über die Beschwerde vom 03.05.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Judenburg Liezen vom 03.04.2013 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2009-2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit den Abgabenbescheiden vom 3. April 2013 wurden der Beschwerdeführerin für die Jahre 2009 bis 2011 der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben. Mit den Haftungsbescheiden vom 3. April 2013 wurde die Beschwerdeführerin (Bf) für die Jahre 2010 und 2011 als Arbeitgeberin für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Anspruch genommen.

In den jeweiligen Bescheidbegründungen wurde auf den Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 3. April 2013 verwiesen. In diesem wurde im Wesentlichen ausgeführt, aus der Niederschrift gehe hervor, dass die wesentlichsten Arbeitsmittel für die Masseurin von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt worden seien und die Massagen ausschließlich in den Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin (Hotelbetrieb) durchgeführt worden seien. Der Aufwand der Masseurin für Massageöle pro Massage belaufe sich zwischen 1 und 4 EUR. Die Verwendung eigener Massageöle sei dabei nur von untergeordneter Bedeutung. Die Einnahmen würden fast ausschließlich beim Hotelbetrieb erzielt werden, was auf eine Abhängigkeit von der Auftraggeberin (Bf) schließen ließe. Laut Angaben der Masseurin sei diese lediglich mit 3-4 Massagen im Jahr (Sommer- und Wintersaison) bei anderen Kunden tätig.

Die Abrechnung der Massagearbeiten sei immer zwischen den Kunden und dem Hotelbetrieb erfolgt, und erst in einem zweiten Schritt zwischen dem Hotelbetrieb und den Masseuren. Beim Angebot der Massagen des Hotelbetriebes sei auf die Qualifikation

der Masseurin bedacht genommen worden. Die Hauptzeiten für die durchzuführenden Massagen seien gemeinsam vereinbart worden. Der Sonntag sei als arbeitsfreier Tag vereinbart worden. Die kurzfristigen Änderungen der Beginnzeiten am jeweilig vereinbarten Arbeitstag würden nicht für das Vorliegen eines Werkvertrages sprechen. Im Fall einer Verhinderung sei dem Hotel eine "Aushilfsmasseurin" zur Verfügung gestanden. Ein generelles Vertretungsrecht sei in der Praxis nicht gelebt worden und die Ablehnung von Arbeitsleistungen sei nicht vorgekommen. Auf der Homepage des Hotels seien Wellness-Wochen angeboten worden. Dies setze die ständige Anwesenheit einer Masseurin voraus. Es sei daher auch von einer persönlichen Weisungsgebundenheit gegenüber der Bf. auszugehen.

Gegen die Abgabenbescheide für die Jahre 2009 bis 2011 richtete sich die nun als Beschwerde zu erledigende Berufung vom 3. Mai 2013. Die Beschwerdeführerin, vertreten durch Feilenreiter & Co. Wirtschaftsprüfungs GESMBH brachte vor, dass das Beschäftigungsverhältnis der selbstständigen Masseurin M auf Grund der Abgrenzungskriterien als Werkvertrag einzustufen sei. Die Masseurin habe von vornherein keine Verpflichtung zur Arbeitsleistung getroffen, diese hätte nur die Berechtigung gehabt, tätig zu werden. Sie hätte das Recht gehabt, einzelne Aufträge grundlos bzw. ohne Angabe gewichtiger Entschuldigungsgründe abzulehnen, ohne dass die Vertragsbeziehung Schaden genommen habe. Es sei ihr die Entscheidung, ob und wann sie tätig würde, völlig frei gestanden.

Die Verpflichtung zur Arbeitsleistung und die persönliche Abhängigkeit seien nicht vorgelegen. Aus den Aussagen der Masseurin betreffend Auftragsannahme und Terminvereinbarung mit ihrem Auftraggeber werde deutlich, dass die Masseurin keine Verpflichtung zur Arbeitsleistung gehabt hätte und dass diese auch das Recht hätte, einzelne Aufträge abzulehnen. Weiters habe auf Seiten der Masseurin ein generelles Vertretungsrecht bestanden. Die Vertretung würde von der Masseurin bzw. vom Hotel angerufen werden. Ein Vertretungsrecht sei in Ausnahmefällen ausgeübt worden. Es habe somit keine persönliche Abhängigkeit der Masseurin von der Beschwerdeführerin bestanden, sondern umgekehrt.

Es liege in der Natur der Sache, dass Massagen für Hotelgäste in den Räumlichkeiten des Hotelbetriebs stattfänden. Bei selbständigen Masseuren sei das Anbieten ihrer Leistungen außerhalb der eigenen Betriebsräumlichkeiten durchaus üblich, die Bedeutung des Arbeitsortes trete hiermit in den Hintergrund und reiche für die Qualifizierung als echtes Dienstverhältnis nicht aus.

In der Niederschrift seien als notwendige Betriebsmittel, die vom Hotelbetrieb zur Verfügung gestellt worden seien, die Massageliege und Handtücher angegeben. Massageöle und Cremen seien von der Masseurin ohne Kostenverrechnung mit der Bf zur Verfügung gestellt worden. Ein Kostenaufwand für in Höhe bis zu 4 EUR pro Massage ergebe in Relation zum Entgelt für die teuerste Massage in Höhe von EUR 42 einen Kosteneinsatz von rd 10%. Ein Kosteneinsatz in dieser Höhe sei ein Hinweis auf ein wesentliches Betriebsmittel und könne daher nicht von untergeordneter Bedeutung sein.

Eine Entlohnung nach geleisteter Arbeitszeit sei nicht gegeben gewesen. Die Entlohnung erfolge ausschließlich nach der Anzahl der geleisteten Massagen (5 Arten- wie Teilkörpermassagen, Ganzkörper-, Vital/Aromaölmassagen, Fußreflexzonenmassagen und Lever-Lever Massagen). Eine für ein echtes Dienstverhältnis typische Entlohnung hätte auf die Anwesenheitszeit im Hotel abgestellt, darin seien die Zeiten bzw. die Wartezeiten zwischen den Massageterminen enthalten. Die Entlohnung sei nach der Anzahl der Massagen und nicht nach Anwesenheitszeiten erfolgt. Welche Entlohnung die Masseurin je Auftragstag erhalten habe, war im Vorhinein stets ungewiss. Von einer Bereitstellung der Arbeitskraft könne nicht ausgegangen werden. Für die Masseurin habe hinsichtlich der Massageöle ein einnahmen- und ausgabenseitiges Unternehmerrisiko bestanden. Es sei eine starke und deutliche Ausprägung der Freiheitsrechte der Masseurin gegeben gewesen, sodass ein Verhältnis persönlicher Abhängigkeit bzw. Weisungsbindung und Eingliederung in den Organismus der Beschwerdeführerin ausgeschlossen werden könnten.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG auf das Bundesfinanzgericht über. § 323 Abs. 38 BAO normiert, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Die Beschwerdeführerin betreibt ein Hotel. Im Rahmen dieses Betriebes werden verschiedene Massagen (Teilkörpermassagen, Ganzkörper-, Vital/Aromaölmassagen, Fußreflexzonenmassagen und Lever-Lever Massagen) angeboten. Auf der Homepage der Beschwerdeführerin wurde beim Angebot der Massagen des Hotelbetriebes auf die Qualifikation der Masseurin Bedacht genommen. Die Art der Massage wurde durch den Kunden mit dem Hotel vereinbart und in weiterer Folge der Masseurin mitgeteilt. Ein Programm der verschiedenen Massagen lag im Hotel auf. Die an die Kunden verrechneten Preise für die jeweiligen Massagen richteten sich nach der Art der Massage und nach der Behandlungsdauer, diese betrug zwischen 25 Minuten bei einer Teilkörpermassage und 55 Minuten bei einer Vollkörpermassage.

Im Zeitraum vom 1. Mai 2009 bis 2011 war Frau M als *Masseurin* für die Beschwerdeführerin tätig. Ihr Vertragsverhältnis bestand über den Prüfungszeitraum hinaus. Ein schriftlicher Vertrag über die Tätigkeit von M für die BF ist nicht abgeschlossen worden. Zwischen der Beschwerdeführerin und der Masseurin waren im Vorhinein grundsätzlich fixe Nachmittage (Montag bis Samstag zwischen 16:00 Uhr und 18:00 Uhr) vereinbart, an denen Massagen durchgeführt wurden. Der Sonntag wurde als arbeitsfrei vereinbart. Die an den vereinbarten Tagen jeweils genauen Beginnzeiten wurden der

Masseurin von der Beschwerdeführerin täglich telefonisch mitgeteilt. Die Termine mit den Kunden haben die Beschwerdeführerin oder ihre Mitarbeiter vereinbart, ebenso die Art der Massage. Die Dauer der Tätigkeit hingte von der Art der Massage ab. Die Massagen haben im Betrieb der Beschwerdeführerin in einem dafür eingerichteten Raum (Massageraum) stattgefunden. Sämtliche dafür notwendigen Betriebsmittel mit Ausnahme der Massageöle und der Cremen wurden von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt.

Es ist grundsätzlich nicht vorgekommen, dass die von der Beschwerdeführerin mit den Kunden vereinbarten Termine von der Masseurin nicht wahrgenommen worden sind. In Ausnahmefällen, wenn M von vornherein nicht zur Verfügung stand, wurde sie von einer Masseurin der BF vertreten. Die Arten der Massagen wurden durch die BF unter Berücksichtigung der Qualifikation von M festgelegt. Die Masseurin selbst hat nie einen Termin für Massagen vereinbart.

Das Entgelt für die von der Masseurin durchgeführten Massagen hatten die Kunden an den Betrieb der Beschwerdeführerin zu entrichten. Die Masseurin hat ihr Entgelt von der Beschwerdeführerin erhalten, hierfür wurden monatliche Abrechnungen erstellt. Für diese Abrechnungen waren die Anzahl und die Art der durchgeführten Massagen maßgeblich, je nach Dauer und Massageart waren fixe Entgelte vereinbart.

Gemäß dem im Abgabungsverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132).

Unter Berücksichtigung der Ermittlungen der belangten Behörde, der im Verwaltungsverfahren hervorgekommenen Unterlagen, der Aussagen der als Zeugin vernommenen Masseurin sowie unter Berücksichtigung der Angaben und Vorbringen der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens erachtete das Bundesfinanzgericht den vorstehenden Sachverhalt als erwiesen.

Dass vom Betrieb der Beschwerdeführerin unterschiedliche Arten von Massagen angeboten wurden und die Dauer der Massagen zwischen 25 und 55 Minuten betrug, ergab sich nicht nur aus den Aussagen der von der belangten Behörde einvernommenen Masseurin, sondern auch aus den Angaben auf der Homepage des Hotels. Die Aussagen der Masseurin betreffend Ort der durchgeführten Massagen und betreffend Betriebsmittel fanden in den Ausführungen der Beschwerdeführerin Deckung, wonach die Durchführung der Massagen in den Räumlichkeiten des Hotelbetriebes und die Nichtverwendung eigener Betriebsmittel mit Ausnahme der Massageöle in der Natur der Sache gelegen seien. Die vom Hotel zur Verfügung gestellten Handtücher sind von der Masseurin in den dafür vorgesehenen Hotel-Wäschekorb zu werfen. Ebenso war unstrittig, dass für die Berechnung des Entgeltes die Anzahl der jeweils durchgeführten Massagen maßgeblich

war. Selbst die Beschwerdeführerin räumte in ihrer im Rahmen der Betriebsprüfung abgegebenen Stellungnahme vom 16. Jänner 2013 ein, es habe eine terminliche Fixierung gegeben, an welchen Wochentagen die Arbeiten ausgeführt werden. M war verpflichtet, der BF ihre persönliche Dienstleistung als Masseurin für Kunden der BF, in den Räumlichkeiten der BF sowie zu den von der BF vorgegebenen Terminen, laufend zur Verfügung zu stellen. Die Masseurin verfügte über keine unternehmerische Organisation und disponierte letztlich nur über ihre eigene Arbeitskraft.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren *Dienstverhältnis*. Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer). Der Arbeitgeber haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Dienstnehmer sind unter anderem Personen, die in einem *Dienstverhältnis* im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1988; als Bemessungsgrundlage gilt die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG.

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

Die Definition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist eine eigenständige des Steuerrechts, weder dem bürgerlichen Recht, dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Die Absicht des historischen Gesetzgebers ging dahin, ein tatsächliches Verhältnis, oder mit anderen Worten, einen Zustand zu umschreiben (*Fellner in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III C § 47 Tz 4.3.). Die Tatsache, dass das Einkommensteuergesetz eine eigenständige Definition des *Dienstverhältnisses* enthält, kann dazu führen, dass derselbe Sachverhalt im Steuerrecht anders zu beurteilen ist als im bürgerlichen Recht, Sozialversicherungsrecht oder Ausländerbeschäftigungsrecht. Etwaige unterschiedliche Ergebnisse erkannte der Verfassungsgerichtshof jedoch nicht als unsachlich (VfGH 8.6.1985, B 488/80).

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

Ein *Dienstverhältnis* liegt dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. 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 den Fällen, in denen beide *Kriterien* noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230).

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

Betreffend die Weisungsgebundenheit ist grundsätzlich zwischen den persönlichen Weisungen einerseits und den sachlichen Weisungen andererseits zu unterscheiden. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet. Der Arbeitnehmer verspricht nicht die Ausführung einzelner Arbeiten, sondern stellt seine Arbeitskraft zur Verfügung.

Für das Vorliegen der persönlichen Abhängigkeit sprechen im vorliegenden Fall die lange Dauer der Kooperation (2009 - 2011) sowie die Gleichartigkeit der Leistungen.

Es mag zwar zutreffen, dass die im Vorhinein vereinbarten Tage (Nachmittage), an denen die Massagen durchgeführt worden sind, von der Masseurin vorgegeben worden sind oder ihren Wünschen entsprochen haben. Der an diesen Tagen jeweilige Arbeitsbeginn wurde jedoch laut Aussage der als Zeugin einvernommenen Masseurin von der Beschwerdeführerin telefonisch vorgegeben. Selbst ein kurzfristiges einvernehmliches Vereinbaren der Arbeitszeit würde nicht entscheidend für die Selbständigkeit der Mitarbeiter sprechen (VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200). Darüber hinaus erfolgten auch die Vorgabe der Art der vorzunehmenden Massagen sowie die Dauer der jeweiligen Massage durch die Beschwerdeführerin. Der Masseurin war es damit nicht freigestellt, nach eigenem Gutdünken zu entscheiden, ob und wann sie tätig wird.

Neben den vorstehend angeführten und für eine persönliche Gebundenheit sprechenden Gründe spricht auch die Art der Entlohnung der Masseurin für das Vorliegen eines *Dienstverhältnisses*. Die Verrechnungen erfolgten nicht zwischen der Masseurin und den Kunden, sondern die Masseurin hat von der Beschwerdeführerin ihr Entgelt erhalten. Die Abrechnungen erfolgten anhand der Anzahl und Art der durchgeführten Massagen. Die von der Beschwerdeführerin angebotenen Wellness-Wochen setzen die ständige Anwesenheit einer Masseurin voraus. Auf Grund der Qualifikation der Masseurin hat das Hotel Vital/Aromaölmassagen und die Lever-Lever Massagen in das Programm des Hotels aufgenommen.

Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, eine typische Entlohnung im Rahmen eines *Dienstverhältnisses* erfolge nach tatsächlicher Anwesenheit im Betrieb, wobei darin auch die Zeiten bzw. Wartezeiten zwischen den Massageterminen enthalten sind vermochte

nicht zu überzeugen. Zum einen waren keine Anhaltspunkte dafür gegeben, dass es zu Stehzeiten gekommen ist. Vielmehr war nach allgemeiner menschlicher Erfahrung davon auszugehen, dass die Massagetermine von der Beschwerdeführerin fortlaufend vergeben worden sind. Denn im Wirtschaftsleben ist es bei Anbietern von Dienstleistungen, bei denen Termine vergeben werden, üblich, diese nach Möglichkeit fortlaufend zu vergeben um Stehzeiten zu verhindern. Zum anderen ist es auch schon in anderen Branchen gang und gäbe, dass Bedienstete zu frequenzschwachen Zeiten (Stunden) ihre Arbeitszeit ungeplant unterbrechen oder beenden müssen. Unstrittig war auch, dass zwischen der Beschwerdeführerin und der Masseurin für eine Ganzkörpermassage (55 Minuten), für eine Teilkörpermassage (25 Minuten), für die Fußreflexzonenmassage (35 Minuten) sowie für die Vital- und Aromaölmassage 40 Minuten und somit für die Dauer der jeweiligen Tätigkeit ein Entgelt vereinbart war.

Die Vereinbarung eines zeitabhängigen Lohns stellt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Übrigen ein Indiz dafür dar, dass die im Betrieb der Beschwerdeführerin tätigen Masseure nicht einen bestimmten Arbeitserfolg geschuldet, sondern der Beschwerdeführerin ihre Arbeitskraft zur Verfügung gestellt haben (vgl. VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230). Monatliche Einnahmenschwankungen auf Grund einer unterschiedlich hohen Anzahl von zu leistenden Massagen und somit von zu leistenden Arbeitsstunden sprechen nicht gegen das Vorliegen eines *Dienstverhältnisses* (VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200).

Die Beschwerdeführerin stellte der Masseurin die erforderlichen Arbeitsgeräte und Arbeitsmittel zur Verfügung. Das Bereitstellen der für die Durchführung der Arbeiten erforderlichen Infrastruktur und der benötigten Materialien sprechen für das Bestehen einer organisatorischen Eingliederung in den Betrieb der Beschwerdeführerin. Bei der Durchführung der von der Beschwerdeführerin mit ihren Kunden vereinbarten Massagen war die Masseurin an den Arbeitsort, nämlich an den Massageraum im Hotel gebunden. Die Masseurin hatte an den Tagen (Nachmittagen), an denen Massagen durchgeführt worden sind, die von der Beschwerdeführerin vereinbarte Anzahl der verschiedenen Massagen durchzuführen. Die von der Beschwerdeführerin erfolgten Vorgaben sprechen ebenfalls für eine Eingliederung der Masseurin in den Betrieb der Beschwerdeführerin. Der Umstand, dass im gegenständlichen Fall die Terminvereinbarung, die erstmalige Wahl der Art der Massage sowie die Abrechnung durch das Hotel abgewickelt wurde spricht klar für eine Eingliederung in den Betrieb der Beschwerdeführerin.

Betreffend das Vorbringen der Beschwerdeführerin, bei selbständigen Masseuren sei das Anbieten von Leistungen außerhalb ihrer eigenen Betriebsräumlichkeiten durchaus üblich, ist festzuhalten, dass Masseure, die im Rahmen ihrer Tätigkeit außerhalb ihrer Betriebsräumlichkeiten tätig werden, die für die Ausübung ihrer Tätigkeit erforderlichen Arbeitsmittel (Massagetisch, etc.) mitbringen. Dies war gegenständlich nicht der Fall.

Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen

Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst zu gestalten (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163), etwa durch die Annahme oder Ablehnung von Aufträgen. Die Masseurin hatte die von der Beschwerdeführerin vereinbarten Massagetermine durchzuführen, hierfür erhielt sie ein Entgelt, das schlussendlich von der jeweiligen Dauer der Massagen abhängig war. Die Bezahlung nach geleisteter Arbeitszeit begründet kein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163). Es ist keineswegs ausgeschlossen, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Dienstnehmer zusätzlich über einen Gewerbeschein verfügt. Ebenso steht die Gewährung eines leistungsbezogenen Entgeltes einem Dienstverhältnis nicht entgegen. Ebenso spricht die Zurverfügungstellung der wesentlichen Arbeitsmittel gegen ein Unternehmerrisiko.

Von einer die persönliche Arbeitspflicht ausschließenden generellen Vertretungsbefugnis kann nur dann gesprochen werden, wenn der Erwerbstätige berechtigt ist, jederzeit und nach Gutdünken irgendeinen geeigneten Vertreter zur Erfüllung der von ihm übernommenen Arbeitspflicht heranzuziehen bzw. ohne weitere Verständigung des Vertragspartners eine Hilfskraft beizuziehen. Keine generelle Vertretungsberechtigung stellt die bloße Befugnis eines Erwerbstätigen dar, sich im Fall der Verhinderung in bestimmten Einzelfällen, z.B. im Fall einer Krankheit oder eines Urlaubs oder bei bestimmten Arbeiten innerhalb der umfassenderen Arbeitspflicht vertreten zu lassen; ebenso wenig die bloß wechselseitige Vertretungsmöglichkeit mehrerer vom selben Vertragspartner beschäftigter Personen (VwGH 16.11. 2011, Zl. 2008/08/0152, mwN). Im Sinne der angeführten Judikatur des VwGH kann dem von der steuerlichen Vertretung angeführten Einwand, dass ein generelles Vertretungsrecht verfahrensgegenständlich auch gelebt worden sei, somit kein Erfolg beschieden sein. Die Ausnahmefälle, in denen M durch eine andere Masseurin des Hotels vertreten wurde, erfüllen keineswegs das Kriterium einer generellen Vertretungsbefugnis. Es kann den Unterlagen auch nicht entnommen werden, dass sie diese Vertretung entlohnt hätte.

Einer etwaig vereinbarten Vertretungsmöglichkeit kommt kein tatsächliches Gewicht zu, wenn es, wie von der Masseurin anlässlich ihrer Zeugeneinvernahme angegeben, zu keinen Vertretungen gekommen ist.

Die vorrangig zu prüfenden *Kriterien* der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung sprechen eindeutig für das Vorliegen von *Dienstverhältnissen*. Darüber hinaus spricht auch das Fehlen eines Unternehmerrisikos für das Vorliegen von *Dienstverhältnissen* im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988.

Im gegenständlichen Fall waren für die Durchführung von Massagen jedenfalls geeignete Räumlichkeiten, eine Massageliege und Handtücher erforderlich. Eine für die Durchführung von Massagen eigene unternehmerische Struktur mit beträchtlichen Betriebsmitteln von M lag nicht vor. Die Masseurin war im Wesentlichen auf die ihr zur Verfügung gestellten Betriebsmittel der BF angewiesen. Entsprechende Räumlichkeiten und eine Massageliege sowie Handtücher sind für die Durchführung von Massagen von essenzieller Bedeutung, nicht hingegen in gleichem Ausmaß die von der Masseurin verwendeten Öle und Cremes.

Wenn die steuerliche Vertretung in der Beschwerde vorbringt, dass ein Kosteneinsatz für Öle und Cremen bis zu 10 % der Erlöse ein Hinweis auf ein wesentliches Betriebsmittel sei, ist dem entgegenzuhalten, dass der Umstand, dass notwendige Betriebsmittel (Öle und Cremen) von der Masseurin selbst zur Verfügung gestellt worden sind, im Rahmen der gebotenen Gesamtabwägung nicht ein Überwiegen der Merkmale der persönlichen Unabhängigkeit bewirken und letztlich keinen Zweifel an der wirtschaftlichen Abhängigkeit erzeugen können. Vielmehr waren die von der BF zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten und die Massageutensilien (Massageliege und Handtücher) als wesentliche Betriebsmittel anzusehen.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

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

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

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 9. Juni 2017