

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterinnen und Richter

Senat

in der Beschwerdesache

BF

vertreten durch

StB

gegen

FA

wegen

behaupteter Rechtswidrigkeit der Bescheide vom 22.11.2011 betreffend  
Dienstgeberbeiträge zum FLAG 2006, 2007, 2008 und 2009 sowie Zuschläge zum  
Dienstgeberbeitrag 2006, 2007, 2008 und 2009

in der Sitzung am 26.09.2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung  
zu Recht erkannt:

1. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.
2. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
3. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Bei der BF fand im Jahr 2010 und 2011 eine gemeinsame Prüfung der lohnabhängigen Abgaben für die Jahre 2006 bis 2009 statt.

Dabei traf der Prüfer die Feststellung, dass ein vorübergehendes Dienstverhältnis eines österreichischen Arbeitnehmers nicht gemeldet worden sei. Dieses wurde nachverrechnet.

Die Bezüge, die ein Disponent der BF über eine dem Gesellschafter der BF zuzurechnende liechtensteinische Anstalt erhalten hatte, wurden als Bezüge dieses Arbeitnehmers bei der Österreichischen BF erfasst, da dieser nach Sicht des FA lediglich für das österreichische Unternehmen tätig gewesen sei und weder persönliche Anknüpfungspunkte in Liechtenstein erkennbar seien (Wohnsitz, Steuerpflicht) noch eine nennenswerte Tätigkeit in Liechtenstein nachgewiesen habe werden können.

Weiters setzte der Prüfer Sachbezüge für Pkw in voller Höhe für drei Dienstnehmer fest, da weder nachgewiesen werden habe können, dass die Fahrzeuge ausschließlich für berufliche Zwecke verwendet worden seien, noch die qualifizierte Nachweispflicht für die Reduktion des Sachbezuges auf die Hälfte habe erbracht werden können.

Auf Basis dieser Feststellungen erließ das FA in der Folge Lohnsteuerhaftungsbescheide für die Jahre 2006 bis 2009. Für diese Lohnsteuerhaftungsbeträge wurden für die Jahre 2006 bis 2009 auch Säumniszuschläge vorgeschrieben. Diese Beschwerden gegen die Lohnsteuerhaftungsbescheide sowie die Säumniszuschläge wurden in eigenen Verfahren (RV/6100039/2012 bzw. RV/6100040/2012) behandelt.

Bereits zuvor erließ das FA die im gegenständlichen Verfahren zu beurteilenden Bescheide betreffend die Dienstgeberbeiträge für die Jahre 2006 bis 2009 sowie die Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2006 bis 2009. Diese enthielten neben den Bemessungsgrundlagen des Disponenten, den nacherfassten Sachbezügen, sowie die nacherfassten Dienstverhältnisse betraglich weitaus überwiegend Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag betreffend verschiedene bulgarischer Lkw-Fahrer, die das FA als Dienstnehmer der BF qualifizierte.

Dabei erfasste der Prüfer „Fahrtengelder für Routen“, die bulgarische Lkw-Fahrer erhalten hatten, als Lohnzahlungen der BF an diese Personen. Es handelte sich dabei um Fahrer zweier bulgarische Unternehmen (C., D.). Diese Fahrer würden zwar von den bulgarischen Unternehmen beschäftigt, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise seien diese jedoch der BF zuzurechnen, da die Fahrer von Österreich aus disponiert werden würden und von der BF Gelder erhielten.

Gegen die verfahrensgegenständlichen Bescheide erhob die BF durch ihre ausgewiesene Vertreterin fristgerecht Beschwerde und bekämpfte die vorgeschriebenen

Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen, die sich aus der Qualifikation der Fahrer der beiden bulgarischen Firmen als Arbeitnehmer der BF ergeben hatten.

Im Wesentlichen begründete die BF dies damit, dass sie sich als Spediteurin verschiedener Frachtführer bedient habe. Es obliege dem Frachtführer die Güter zu befördern. Dem Spediteur obliege es festzulegen wo Waren be- und entladen werden würden. Die bezahlten Gelder seien nicht als Prämien für die Fahrer geleistet worden, sie stellten lediglich Barbeträge dar, die die Fahrer der Frachtführer benötigt hätten um die laufenden Kosten der Fahrt (Maut, Treibstoff und ähnliches) bezahlen zu können.

Die Beschwerden gegen die Dienstgeberbeiträge für die Jahre 2006 bis 2009 sowie die Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2006 bis 2009 legte das FA ebenso wie die Beschwerden gegen die Lohnsteuerhaftungsbescheide für die Jahre 2006 bis 2009 sowie die Säumniszuschläge betreffend die Lohnsteuer für die Jahre 2006 bis 2009 ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor.

Die Beschwerden waren zum 31.12.2013 noch nicht erledigt.

Die Beschwerden gegen den Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2006 bis 2009 wurden vom BFG mit Beschluss vom 09.07.2015 gemäß § 271 BAO ausgesetzt.

Nach Ablauf der Aussetzung wurde das Verfahren im Jahr 2018 fortgesetzt.

In einem Erörterungstermin am 01.08.2018 bzw. mit Vorhalt vom 03.08.2018 ersuchte das BFG die BF weitere Unterlagen zum Nachweis der Geschäftsbeziehungen zwischen der BF und den beiden in Frage stehenden bulgarischen Frachtführer vorzulegen. Die BF wurde aufgefordert, die Verrechnungen zwischen diesen beiden Unternehmen und der BF vorzulegen. Die BF legte daraufhin die Bezug habenden Buchhaltungsunterlagen und die Abrechnungen der Transportleistungen durch die bulgarischen Frachtführer ebenso vor wie ihre Abrechnungen mit den bulgarischen Frachtführern über die Verrechnung von Routengeldern, Treibstoffen udgl.

Von der belangten Behörde forderte das Gericht ebenfalls weitere Unterlagen an.

In der am 26.09.2018 durchgeführten mündlichen Verhandlung führten die Parteien des Verfahrens ergänzend folgendes aus:

Der steuerliche Vertreter verwies auf das schriftliche Vorbringen im Finanzverfahren und darauf, dass die GKK beim BVwG obsiegt habe. Er wies darauf hin, dass diese Routengelder kein Lohn für die Fahrer gewesen sein könnten, da dieser wäre viel zu nieder gewesen wäre. Grund für diese Auszahlung von Routengeldern sei gewesen, dass es für die Fahrer nicht möglich gewesen wäre, so viel Bargeld, das für einen längeren Zeitraum nötig gewesen wäre um Mauten zu bezahlen, allenfalls auch Strafen und Treibstoffe, im Fahrzeug mitzuführen da es immer wieder zu Diebstählen gekommen sei.

Es habe sich um keine Dienstnehmer der BF gehandelt, sondern die BF habe diese Gelder für Rechnungen der Transporteure ausgelegt und dann gegenverrechnet. Ein Dienstverhältnis mit der BF könne daraus nicht abgeleitet werden.

Was die Nichtauszahlung des Geschäftsführergehaltes an den GF der liechtensteinischen Anstalt betreffe, so wies der steuerliche Vertreter darauf hin, dass die Anstalt überschuldet gewesen sei und der GF sich strafbar gemacht hätte, hätte er anstelle der Begleichung von Verbindlichkeiten sein Gehalt ausgezahlt.

Der Vertreter des FA verwies auf das bisherige Vorbringen. Nach Sicht des FA wären die Fahrer in der Zeit in der sie in Österreich gewesen seien, organisatorisch und wirtschaftlich eingegliedert gewesen. Damit bliebe nur ein Dienstverhältnis, das Gehalt sei wirtschaftlich von der BF getragen worden.

Der steuerliche Vertreter der BF verwies auf die Unterschiede in den Aufgaben von Spediteur und Frachtführer. (Vermittlung von Frachtaufträgen, Durchführung von Frachtaufträgen)

Der GF der BF führte aus, er habe verschiedene Frachtführer aus verschiedenen Ländern beschäftigt. Auch an diese seien bei Bedarf derartige Routengelder ausbezahlt worden.

Über Nachfrage durch den Vorsitzenden an das FA warum diese Frachtführer anders behandelt worden seien als die in Frage stehenden beiden Unternehmen führte der Vertreter des FA aus, dass er sich dies nur damit erklären könne, dass die beiden größten Unternehmen herausgezogen worden seien und es sich bei den anderen Unternehmen nicht ausgezahlt habe.

Der GF der BF führte aus, dass beispielsweise C. über 100 LKW betrieben habe, davon mögen vielleicht zehn für die BF gefahren sein.

Über Nachfrage durch den Vorsitzenden was die Bezeichnung in „Linie fahren“ bedeute, führte der GF der BF aus, dass die BF Aufträge von E. und F. gehabt habe und für diese regelmäßig Transporte nach Spanien durchgeführt habe. Auf der Rückfahrt seien dann spanische Fliesen oder Obst und dgl. transportiert worden.

Über Frage durch den Vorsitzenden welche Aufgaben ein Disponent in einer Spedition habe, führte der GF der BF aus: Wenn z.B. E. uns 5 Ladungen pro Woche zum Transport nach Spanien gibt, dann ist es Aufgabe des Disponenten einer Spedition dafür zu sorgen dass diese Waren zeitgerecht und vollständig ankommen. Der Disponent gibt die notwendigen Transportaufträge an Unternehmen oder Fahrer weiter. Er muss darüber hinaus dafür sorgen, dass ein Rücktransport ebenfalls zur Verfügung steht, damit wir nicht leer zurückfahren müssen.

Über Frage durch den Vorsitzenden an der GF der BF ob er im Prüfungszeitraum an C. beteiligt gewesen sei und gegebenenfalls ab wann dies gegeben gewesen sei führt dieser aus, dass er niemals an diesem Unternehmen beteiligt gewesen sei.

Über Frage durch den Vorsitzenden an der GF der Bf ob er im Prüfungszeitraum an der D. beteiligt gewesen sei und gegebenenfalls ab wann dies gegeben gewesen sei, führte

dieser aus, dass er ab Beginn mit ca. 10 % beteiligt gewesen sei und diese Firma in weiter Folge mehrheitlich übernommen habe. Das genaue Jahr könne er derzeit nicht genau sagen. GF im Prüfungszeitraum sei ein bulgarischer Staatsbürger gewesen.

Der steuerliche Vertreter führte dazu aus, dass aus dem Einspruch bei der Sozialversicherung ersichtlich sei, dass der GF der BF am 4. Dezember 2008 alle Anteile der D. erworben habe und dann GF geworden sei.

Über Frage durch den Vorsitzenden an der GF der BF, ob er bei einem der Frachtführer (insbesondere C. und D.) Einfluss darauf gehabt habe, dass ein bestimmter Fahrer einen Transportauftrag ausführe, führte dieser aus, dass er darauf keinen Einfluss gehabt habe. Es seien auch nicht immer die gleichen Fahrer gewesen.

Über Frage durch den Vorsitzenden an der GF der BF ob er bei einem der Frachtführer (insbesondere C. und D.) Einfluss darauf gehabt habe, wann ein bestimmter Fahrer dieses Unternehmen auf Urlaub gehe führte dieser aus, dass dies nicht der Fall gewesen sei, da die Fahrer bei einem anderen Unternehmen beschäftigt gewesen seien.

Über Frage durch den Vorsitzenden an der GF der BF wie er vorgegangen sei, wenn ein Fahrer eines dieser Frachtführers erkrankt sei führt dieser aus, dass dies das jeweilige Unternehmen (Frachtführer) durchgeführt habe. Die BF sei im laufenden Kontakt mit diesem Unternehmen gewesen.

Über Frage durch den Vorsitzenden an der GF der BF, ob er bei einem der Frachtführer (insbesondere C. und D.) Einfluss darauf gehabt habe, wie deren Fahrer entlohnt worden seien führt dieser aus, dass er darauf keinen Einfluss gehabt habe.

Über Frage durch den Vorsitzenden an der GF der BF, warum LKW Versicherungen für D. in Österreich abgeschlossen worden seien führte dieser aus, dass dies über Nachfrage durch den jeweiligen Transporteur erfolgt sei. Die Kaskoversicherungen in Bulgarien seien nicht mit den österreichischen vergleichbar was Abdeckung und Abwicklung betrifft.

Über Nachfrage durch MMag.<sup>a</sup> Senat ob es Belege für diese Routengelder gäbe, führt der GF der BF aus, dass es diese Belege nicht bei der BF gegeben habe. Das sei ein Thema der jeweiligen Frachtführer gewesen. Die BF habe die Barvorlagen gegengerechnet.

Über Nachfrage durch Dr.<sup>in</sup> Senat ob es generell üblich sei Routengelder auszuzahlen führt der GF der BF aus, dass dies ist nicht generell üblich sei, es hänge ab von der Länge der Tour und bei osteuropäischen Unternehmen sei es teilweise notwendig gewesen, da die Fahrer längere Zeit unterwegs gewesen seien bevor sie wieder nach Bulgarien zurückgingen.

Über Nachfrage durch MMag.<sup>a</sup> Senat ob es Arbeitszeitaufzeichnungen für die Fahrer dieser Frachtführer gegeben habe führt der GF aus, dass dies nicht der Fall gewesen sei, da es sich nicht um Dienstnehmer der BF gehandelt habe.

Über Frage durch den Vorsitzenden an der GF der BF ob der Verwaltungsrat Z. gegenüber XY als Geschäftsführer der Anstalt weisungsberechtigt gewesen sei führt dieser aus, dass dieser gesetzlich vorgeschrieben und dort vor Ort gewesen sei.

Über Frage durch den Vorsitzenden an der GF der BF ob der Verwaltungsrat Z. die notwendigen gewerberechtlichen Befugnisse zur Führung eines Transportgewerbes (Frachtführer/Spediteur) besessen habe führt dieser aus, dass er davon ausgehe, dass dieser die Befugnisse gehabt habe.

Über Frage durch den Vorsitzenden an der GF der BF ob XY die notwendigen gewerberechtlichen Befugnisse zur Führung eines Transportgewerbes (Frachtführer/Spediteur) besessen habe und deswegen als GF der Anstalt bestellt worden sei führt dieser aus, dass dieser von seiner Seite her abkommandiert worden sei.

Über Frage durch den Vorsitzenden an der GF der BF ob es richtig sei, dass XY bis zum Ende des Jahres 2009 für die BF tätig gewesen sei, obwohl er in Liechtenstein ab September 2008 Unfallgeld bezogen habe führt dieser aus, dass er nach dem Unfall nicht mehr bei der BF tätig gewesen sei.

Über Frage durch den Vorsitzenden an der GF der BF ob es richtig sei, dass XY für das vierte Quartal 2008 CHF 26.071,00 und für das Jahr 2009 CHF 50.446,95 ausbezahlt erhalten habe, wie sich aus handschriftlichen Vermerken (des Prüfers) auf den Unterlagen ergebe führt dieser aus, dass es sich nach seiner Erinnerung um eine private Unfallversicherung gehandelt habe, die die Anstalt für die GF abgeschlossen habe und dann offenbar an ihn ausbezahlt habe. Es habe sich dabei aber um keinen Lohn gehandelt.

Über Frage durch den Vorsitzenden an den steuerlichen Vertreter der BF ob die in der Beschwerde angesprochenen Beträge an Sachbezügen den halben Sachbezügen für PKW entsprechen würden führt dieser aus, dass er davon ausgehe, dass er in der Berechnung den halben Sachbezug angesetzt habe.

Der Vertreter des FA verwies nochmals auf die durchgeführte Prüfung und die damals vorgefundene Situation (Disposition durch die BF über Wochen bzw. Monate) und die daraus gezogenen Schlussfolgerungen (Dienstnehmer der BF) und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Bzgl. der Lohnsteuerpflicht des XY führte der Vertreter des FA aus, dass er nochmals darauf hinweise dass für die Vorschrift des Dienstgeberbeitrages § 53 FLAG zur Anwendung komme, wonach auf Grund der Bestimmungen über die soziale Sicherheit an der Sozialversicherung auch der DB hänge. Dies gelte nicht für den DZ. (Prinzip der Einmalversicherung in Europa)

Der steuerliche Vertreter des BF führte aus, dass diese Ausführungen unrichtig seien. Am Hof der Spedition seien die Fahrzeuge abgestellt worden. Die Fahrer hätten in der Folge in den Fahrerkabinen gehaust. Die Finanzbehörde habe auch die Höhe der Einkünfte nicht ermittelt. Was die Verschreibung des DB ohne Dienstverhältnis betreffe so könne er diese

Argumentation nicht nachvollziehen. Der Vertreter der BF beantragt abschließend die Stattgabe der Beschwerde.

Die Entscheidung des BFG zu den Lohnsteuerhaftungsbescheiden für die Jahre 2006 bis 2009 (RV/6100039/2018) erging am 07.12.2018.

Die Entscheidung des BFG zu den Säumniszuschlägen für die Jahre 2006 bis 2009 (RV/6100040/2018) erging am 10.12.2018.

### **Das BFG hat dazu erwogen:**

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

Gemäß § 323 Abs. 42 BAO ist § 262 (Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung) nicht anwendbar, wenn eine Berufung vor dem 1. Jänner 2014, ohne vorher eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen, der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt wurde.

Der Senat ist daher zur Entscheidung über diese Berufungen zuständig.

Zum Beschwerdepunkt des der BF zuzurechnenden Gehalts des XY in den Jahren 2006 bis 2009:

Der Senat legt seiner Entscheidung den im Folgenden dargestellten Sachverhalt zugrunde, der sich aus den Akten des Verwaltungsverfahrens, den von den Parteien des Verfahrens vorgelegten Unterlagen, den vom Berichterstatter angeforderten Unterlagen sowie aus dem Vorbringen der Parteien im Beschwerdeverfahren ergibt.

Der Geschäftsführer der BF war im Prüfungszeitraum auch deren alleiniger Gesellschafter. Dies ergibt sich aus den Firmenbuchauszügen der BF. Zudem war der Geschäftsführer der BF im Beschwerdezeitraum auch der Inhaber der Gründerechte der B. Anstalt in Liechtenstein. Diese Anstalt erwarb der Geschäftsführer der BF um für eine Schweizer Spedition über Liechtenstein Transportaufträge mit Russland abzuwickeln. Dies ergibt sich aus den Aussagen des Geschäftsführers der BF. Die Anstalt verfügte über vier eigene LKWs und das entsprechende Personal (Fahrer). Dies ergibt sich aus den vom Geschäftsführer der BF vorgelegten Jahresabschlüssen der Anstalt. Das angestrebte Transportvolumen mit Russland ließ sich in der Folge nicht im gewünschten Umfang realisieren. Dies ergibt sich aus den Ausführungen des Geschäftsführers der BF im Beschwerdeverfahren.

Als Verwaltungsrat der Anstalt fungierte im Prüfungszeitraum Z., ein liechtensteinischer Staatsbürger. XY wurde im Jänner 2005 neben dem Verwaltungsrat zum Geschäftsführer

der oben angeführten Anstalt in Liechtenstein bestellt. Dies ergibt sich aus der von der BF vorgelegten Kopie des Auszuges des liechtensteinischen Öffentlichkeitsregisters.

XY war vom 02.05.2002 bis zum 28.02.2006 und dann vom 24.04.2006 bis zum 08.07.2009 als Disponent bei der BF beschäftigt. Für seine Tätigkeit bei der BF erhielt er im Jahr 2005 Bezüge laut Kz 245 bis Lohnzettels i.H.v. € 34.781,84, im Jahr 2006 i.H.v. € 14.832,22, im Jahr 2007 i.H.v. € 13.922,60, im Jahr 2008 i.H.v. € 9.717,42 und im Jahr 2009 i.H.v. € 2.601,10. Dies ergibt sich aus den Feststellungen der GPLA Prüfung und den Ausführungen der BF.

Für seine Tätigkeit als Geschäftsführer der liechtensteinischen Anstalt wurden im Jahr 2005 Bezüge i.H.v. CHF 75.000,00, im Jahr 2006 in Höhe von CHF 90.000,00 im Jahr 2007 in Höhe von CHF 97.500,00, im Jahr 2008 in Höhe von CHF 86.804,95 (davon Unfall Taggelder CHF 26.881,70 und Krankentaggelder in Höhe von CHF 1.068,50) und im Jahr 2009 Unfalltaggelder in Höhe von CHF 50.446,95 verbucht. Für diese Bezüge wurde ein Lohnsteuerabzug von 4 % einbehalten. Von diesen Bezügen erfolgten in den Jahren 2006 bis 2008 „Akonto“ Auszahlungen von CHF 248,40, CHF 19.565,50, CHF € 24.315,00, sowie eine Auszahlung von CHF 26.071,40 an Unfallgeld an XY. Damit ergab sich im Jahr 2008 eine Verbindlichkeit der liechtensteinischen Anstalt an den Geschäftsführer in Höhe von CHF 237.794,15. Dies ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen der BF. Ob damit alle „Akonto“ Auszahlungen an XY umfasst sind, kann nicht mit Sicherheit gesagt werden.

Die B. Anstalt verrechnete der BF für die Zurverfügungstellung des XY folgende Beträge: Für die Jahre 2005 und 2006 einen Betrag von CHF 110.000,00, für das Jahr 2007 einen Betrag von CHF 114.075,00 und für das Jahr 2008 einen Betrag von CHF 55.000,00. Dies ergibt sich aus den in den Verwaltungsakten erliegenden Abrechnungen der Anstalt.

XY war in den Jahren 2006 (Jänner, Februar und Mai bis Dezember), 2007 (ganzjährig) bis August 2008 ganztätig bei der BF tätig. Dabei war er weitaus überwiegend für die BF selbst tätig. Auch die von ihm durchzuführende Disposition der vier LKWs der liechtensteinischen Anstalt erfolgte von Salzburg aus. Tätigkeiten in Liechtenstein waren ihm daneben nicht möglich. Dies ergibt sich aus den Zeitaufzeichnungen (Stechkarten) der BF. Nach diesen Zeitaufzeichnungen war XY bis zu seinem Unfall im Jahr 2008 ganztags bei der BF beschäftigt.

Sein Wohnort war während dieser Jahre im Bundesland Salzburg gelegen. Für diese Beurteilung spricht auch der in den Jahren 2005 bis 2009 durchgeführte pauschale Lohnsteuerabzug von 4 % in Liechtenstein, der gemäß Art. 15 Abs. 4 des DBA zwischen Österreich und Liechtenstein dann anzuwenden ist, wenn Personen ihren Wohnort nicht in Liechtenstein haben.

Dem Disponenten stand im Jahr 2006 im Jänner und Februar sowie ab Mai bis Dezember ein Pkw mit Anschaffungskosten von € 37.000,00 auch für Privatfahrten zur Verfügung. Dieses Fahrzeug stand ihm auch im ganzen Jahr 2007 und im Jahr 2008 bis August für Privatfahrten zur Verfügung. Ein Fahrtenbuch wurde nicht geführt. Dies ergibt sich aus den Feststellungen des GPLA Prüfers.



In rechtlicher Hinsicht ist zu diesem Beschwerdepunkt des gegenständlichen Verfahrens Folgendes auszuführen:

Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Gemäß § 22 Abs. 1 BAO kann durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des privaten Rechts die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

Gemäß § 22 Abs. 2 BAO liegt Missbrauch vor, wenn eine rechtliche Gestaltung, die einen oder mehrere Schritte umfassen kann, oder eine Abfolge rechtlicher Gestaltungen im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung unangemessen ist. Unangemessen sind solche Gestaltungen, die unter Außerachtlassung der damit verbundenen Steuerersparnis nicht mehr sinnvoll erscheinen, weil der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft. Bei Vorliegen von triftigen wirtschaftlichen Gründen, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln, liegt kein Missbrauch vor.

Gemäß § 22 Abs. 3 BAO sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären wenn Missbrauch vorliegt.

Gemäß § 47 Abs. 1 EStG 1988 wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt.

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. ...

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967 sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, ...

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des

Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

Gemäß § 41 Abs. 5 FLAG beträgt der Beitrag 4,5 v.H. der Beitragsgrundlage. ...

Gemäß § 122 Abs. 7 WKG 1998 können die Landeskammern zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG 1967, BGBl. Nr. 376/1967, gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag). Die Umlage ist in einem Hundertsatz dieser Beitragsgrundlage zu berechnen. Der Hundertsatz ist vom Wirtschaftsparlament der Landeskammer festzusetzen; er darf 0,29 vH der Beitragsgrundlage nicht übersteigen. ...

Gemäß § 122 Abs. 7 WKG 1998 kann die Bundeskammer zur Bedeckung ihrer Aufwendungen eine Umlage nach Abs. 7 festlegen. Abs. 7 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Umlage 0,15 vH der dort angeführten Beitragsgrundlage nicht übersteigen darf.

Nach Sicht des BFG wurde die oben dargestellte Gestaltung der BF mit Anstellung des Disponenten in Österreich mit einem Gehalt, das keine Lohnsteuerpflicht auslöste und einem eigenständigen Gehalt bei der liechtensteinischen Anstalt sowie der Weiterverrechnung jedenfalls der gesamten Lohnkosten aus Liechtenstein nach Österreich deswegen gewählt, um Lohnsteuern und Lohnnebenkosten für den Disponenten in Österreich zu sparen, obwohl dieser weiter Vollzeit bei der BF in Österreich arbeitete und nur in äußerst geringem Umfang in Liechtenstein tätig wurde. Einen außersteuerlichen Grund für diese Gestaltung des Arbeitsverhältnisses kann das BFG nicht erkennen. Letztlich geht auch die Argumentation der BF in der Berufung gegen die Lohnsteuer Haftungsbescheide davon aus, dass der Disponent ein angemessenes Entgelt für seine Tätigkeit in Österreich von der BF selbst zu erhalten gehabt hätte.

Dazu führt die BF aus, dass XY für seine Tätigkeit für die BF im Jahr 2006 (8 Monate) eine Bruttobezug i.H.v. € 37.140,43, für das Jahr 2007 (12 Monate) eine Bruttobezug i.H.v. € 55.937,42 und für das Jahr 2008 (8 Monate bis zu seinem Unfall) einem Bruttobezug i.H.v. € 41.782,99 zu erhalten gehabt habe. Da lediglich die an den Disponenten ausbezahlten Beträge der Lohnsteuer zu unterwerfen sind, folgt das BFG in diesem Punkt den Ausführungen der BF in der Berufung gegen die Lohnsteuerhaftungsbescheide für die Jahre 2006 bis 2009 vom 16.12.2011 mit der Modifikation, dass der Disponent nach den unwidersprochenen Feststellungen des GPLA Prüfers im Jahr 2006 zehn Monate für die BF tätig war und deswegen ein Bruttobezug von € 46.425,50 anzusetzen ist und legt diese Werte auch der Besteuerung betreffend die Dienstgeberbeiträge für 2006 bis 2009 und betreffend die Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für 2006 bis 2009 zugrunde, da diese von der BF im Beschwerdeverfahren erklärten Zuflüsse Deckung in den von der GPLA Prüfung festgestellten Entgelten für XY in Österreich und den von der BF vorgelegten

Unterlagen der Anstalt finden. Die aus diesen Unterlagen nachvollziehbaren Zuflüsse an den Disponenten liegen unter den Angaben der BF selbst. Damit geht das BFG von den im Beschwerdeverfahren erklärten Besteuerungsgrundlagen der BF mit der oben angeführten Modifikation für ihren Mitarbeiter aus.

Was die im Beschwerdeverfahren erklärten Sachbezüge für die Privatnutzung des arbeitgebereigenen Pkws durch den Disponenten betrifft, so ist dazu festzuhalten, dass die von der BF angesetzten Sachbezugswerte wie folgt festzusetzen waren:

Da keine Fahrtenbücher vorgefunden wurden bzw. im Zuge des Beschwerdeverfahrens als Beweismittel angeboten wurden, nach denen die monatliche Privatnutzung des dienstgebereigenen Fahrzeuges durch den Disponenten nicht mehr als 500 km pro Monat betragen habe, ist der volle Sachbezug für dieses Fahrzeug anzusetzen.

Das Fahrzeug stand dem Disponenten für den Zeitraum seiner Tätigkeit für die BF, dies waren im Jahr 2006 zehn Monate, im Jahr 2007 zwölf Monate und im Jahr 2008 acht Monate zur Verfügung. Die Höhe des monatlichen Sachbezuges war mit € 555,00 pro Monat (somit € 5.550,00 für 2006, € 6.660 für 2007 und € 4.440,00 für 2008 festzusetzen.

Im Sinne dieser Ausführungen war den Beschwerden der BF gegen die Dienstgeberbeiträge für 2006 bis 2009 und die Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für 2006 bis 2009 - soweit dies das Gehalt ihres Disponenten betroffen hat - teilweise stattzugeben.

Hinsichtlich dieses Beschwerdepunktes darf auch auf die Entscheidung des BFG vom 07.12.2018 zu RV/6100039/2012 verwiesen werden, wonach sich aus diesem Titel im Jahr 2006 eine Zurechnung i.H.v. € 38.733,83, im Jahr 2007 eine Zurechnung i.H.v. € 43.657,42, im Jahr 2008 eine Zurechnung i.H.v. € 32.430,11 und im Jahr 2009 eine Zurechnung in Höhe von € 990 als weiterer Arbeitslohn für XY ergeben hat.

Damit ergeben sich aus diesem Titel für das Jahr 2006 weitere Vorschreibungen von Dienstgeberbeiträgen i.H.v. € 1743,02, für das Jahr 2007 i.H.v. € 1964,58, für das Jahr 2008 i.H.v. € 1459,35 und im Jahr 2009 i.H.v. € 44,55.

Damit ergeben sich aus diesem Titel für das Jahr 2006 weitere Vorschreibungen von Zuschlägen zu Dienstgeberbeiträgen i.H.v. € 162,68, für das Jahr 2007 i.H.v. € 183,36, für das Jahr 2008 i.H.v. € 139,44 und im Jahr 2009 i.H.v. € 4,15.

Zur Beschwerdepunkt, ob die Fahrer der bulgarischen Unternehmen C. und D., die für die BF Transportaufträge durchgeführt haben in den Jahren 2006 bis 2009 als Arbeitnehmer der BF zu qualifizieren sind:

Der Senat legt seiner Entscheidung den im Folgenden dargestellten Sachverhalt zugrunde, der sich aus den Akten des Verwaltungsverfahrens, den von den Parteien des Verfahrens vorgelegten Unterlagen, den vom Berichtersteller angeforderten Unterlagen sowie aus dem Vorbringen der Parteien im Beschwerdeverfahren ergibt.

Das Unternehmen C. hatte im Prüfungszeitraum seinen Sitz in Bulgarien, Straße, , Geschäftsführer war V. C.. Es handelte sich um ein operativ tätiges Unternehmen mit rd.

300 Mitarbeitern. Das Unternehmen verfügte über ca. 100 eigene Zugmaschinen und eigene Sattelaufleger. Eine persönliche oder gesellschaftsrechtliche Verflechtung dieses Unternehmens mit der BF lag im Prüfungszeitraum nicht vor. Dies ergibt sich aus den im Prüfungsakt erliegenden Unterlagen des Kreditschutzverbandes sowie aus den Aussagen des GF der BF in der mündlichen Verhandlung.

Dieser Frachtführer fuhr neben anderen Frachtführern mit verschiedenen LKWs und verschiedenen, beim bulgarischen Unternehmen angestellten Fahrern für die BF „in der Linie“ nach Spanien. Dies ergibt sich aus den von der BF vorgelegten Unterlagen im Beschwerdeverfahren sowie den Aussagen des GF der BF in der mündlichen Verhandlung. Für diese Fahrten wurden den Fahrern des bulgarischen Frachtführers „Routengelder“ zur Verfügung gestellt, damit diese Bargeld für Treibstoff, Maut und Strafen zur Verfügung hatten. Diese „Routengelder“ wurden in weiterer Folge mit den monatlichen Abrechnungen des bulgarischen Frachtführers mit der BF gegenverrechnet. Dies ergibt sich aus den von der BF im Beschwerdeverfahren vorgelegten Unterlagen und Abrechnungen.

Die „Routengelder“ stellten keine Lohnzahlungen der BF an die Fahrer des bulgarischen Frachtführers dar. Die Fahrer des bulgarischen Frachtführers waren Arbeitnehmer dieses bulgarischen Unternehmens; sie waren keine Arbeitnehmer der BF.

Dies ergibt sich zunächst bereits aus den Aussagen des Zeuge gegenüber der Finanzpolizei am 20.06.2011. Aus dieser Aussage ist ersichtlich, dass der Zeuge selbst das bulgarische Unternehmen als Arbeitgeber bezeichnete. Darüber hinaus schilderte der Zeuge die unterschiedlichen Intentionen seines Arbeitgebers (fahre so billig wie möglich nach Spanien) und der BF als Spediteur (fahre so schnell wie möglich nach Spanien).

Aus Sicht des BFG lässt sich der Ansatz des GPLA Prüfers, wonach die Fahrer dieses bulgarischen Unternehmens als Arbeitnehmer der BF zu qualifizieren seien, nicht aufrecht erhalten. Die Weisungsbefugnis der BF, die der Prüfer angenommen hat, ergibt sich lediglich aus dem Verhältnis zwischen Spediteur und Frachtführer. Dass dies auf kurzem Wege direkt mit dem Fahrer besprochen wurde, ergibt sich aus den faktischen Gegebenheiten und nicht aus einer Weisungsbefugnis der BF zum Fahrer als Arbeitnehmer.

Festzuhalten ist auch, dass sowohl der Fahrer als auch die Betriebsmittel nicht von der BF zur Verfügung gestellt wurden, sondern den bulgarischen Frachtführer zuzurechnen sind. Dagegen spricht auch nicht, dass einzelne Verrechnungen für Betriebsmittel (ZB Treibstoff und in Einzelfällen auch Reparaturen) zunächst von der BF übernommen und - nach den vorgelegten Unterlagen der BF - mit dem bulgarischen Frachtführer verrechnet wurden. Wenn diese Fahrzeuge in einer Art „Linienbetrieb“ auf der Strecke Salzburg - Spanien eingesetzt wurden, so ist auch nachvollziehbar, dass die LKWs nach beendeter Fahrt wieder in Salzburg abgestellt wurden und nicht nach Bulgarien zurück fahren. Gleiches gilt auch für die Fahrer, die diese LKWs in Salzburg übernahmen und diese Routen für mehrere Monate befuhren, da die zu befahrende Strecke in Salzburg begann

und Touren bis zu 8 oder 9 Tagen wieder in Salzburg endeten. Diese Einstufung ändert auch der Umstand nichts, dass den Fahrern auf dem Betriebsgelände der BF Duschen oder Unterkünfte zur Verfügung gestellt wurden, die diese ohnedies nicht benutzten.

Es ist auch wirtschaftlich nachvollziehbar, dass von Seiten der BF bzw. ihren Disponenten versucht wurde Leerfahrten auf dem Rückweg zu vermeiden. Dies ergibt sich schon daraus, dass der in Frage stehende Frachtführer mit der BF nach geleisteten Kilometern abrechnete und auch Leerfahrten somit (die gleichen) Kosten pro Kilometer für die BF verursacht hätten. Eine Eingliederung des bulgarischen Lkw-Fahrers, der nach eigenen Angaben in Bulgarien angestellt war, in das Unternehmen der BF lässt sich daraus nicht ableiten.

Abschließend ist noch festzuhalten, dass es Belege die mit den ausgegebenen Routengeldern zu verrechnen gewesen wären bei der BF nicht gab; dies war Sache der jeweiligen Frachtführer. Die BF bzw. ihre leitenden Organe hatten keinen Einfluss auf die Höhe des Lohns der bulgarischen Fahrer, deren Urlaubseinteilung, deren Vertretung im Fall der Erkrankung. Es lagen keine Arbeitsaufzeichnungen vor. Dies ergibt sich aus den Aussagen des GF der BF in der mündlichen Verhandlung, gegenteilige Beweise hat das FA nicht vorgelegt.

Die D. hatte im Prüfungszeitraum seinen Sitz in Bulgarien, Stadt, Geschäftsführer bis Dezember 2008 war Herr G., ab 2009 war der GF der BF Geschäftsführer. Es handelte sich um ein operativ tätiges Unternehmen mit vier Mitarbeitern.

Das Unternehmen verfügt über eigene Zugmaschinen und eigene Sattelaufleger. Die Kaskoversicherung erfolgte über ein österreichisches Versicherungsunternehmen.

An diesem Unternehmen war der GF der BF bis 2008 mit 10 % beteiligt, in weiterer Folge übernahm er die Anteile am Unternehmen zur Gänze. Dies ergibt sich aus den im Prüfungsakt erliegenden Unterlagen des Kreditschutzverbandes sowie aus den Aussagen des GF der BF in der mündlichen Verhandlung.

Auch dieser Frachtführer fuhr neben anderen Frachtführern mit verschiedenen LKWs und verschiedenen, beim bulgarischen Unternehmen angestellten Fahrern für die BF „in der Linie“ nach Spanien. Dies ergibt sich aus den von der BF vorgelegten Unterlagen im Beschwerdeverfahren sowie den Aussagen des GF der BF in der mündlichen Verhandlung. Für diese Fahrten wurden den Fahrern des bulgarischen Frachtführers „Routengelder“ zur Verfügung gestellt, damit diese Bargeld für Treibstoff, Maut und Strafen zur Verfügung hatten. Diese „Routengelder“ wurden in weiterer Folge mit den monatlichen Abrechnungen des bulgarischen Frachtführers mit der BF gegenverrechnet. Dies ergibt sich aus den von der BF im Beschwerdeverfahren vorgelegten Unterlagen und Abrechnungen.

Die „Routengelder“ stellten keine Lohnzahlungen der BF an die Fahrer des bulgarischen Frachtführers dar. Die Fahrer des bulgarischen Frachtführers waren Arbeitnehmer dieses bulgarischen Unternehmens; sie waren keine Arbeitnehmer der BF.

Die dazu eingeholte Aussage des Fahrers H. gegenüber der Finanzpolizei am 25.11.2011 mag zwar auf den ersten Blick im Gegensatz zu der zuvor dargestellten Aussage des Fahrers der C. diese Abgrenzung weniger deutlich erkennbar machen. Nach dem Verständnis des BFG ist allerdings zu berücksichtigen, dass im Jahr 2011 tatsächlich der GF der BF auch Geschäftsführer bei der D. gewesen ist. Wenn dieser also ausführt, dass dieser im Anweisungen erteilt hat, kann daraus nicht zwingend abgeleitet werden, dass er dies als Geschäftsführer der BF getan hat. Zudem dürften auch deutliche Verständigungsprobleme bestanden haben, da dieser Fahrer auch eine andere Salzburger Spedition als weisungsbefugt bzw. als Auftraggeber bezeichnete. Dass dieser Fahrer die Frage, ob der Lohn von der BF ausbezahlt werde, bejaht hat und dabei ausführte „der Fahrer sagt was er braucht, und bekommt man das Geld“ ergibt für das BFG keinen Hinweis darauf, dass hier tatsächlich der Lohn des Fahrers gemeint ist. Vielmehr spricht diese Umschreibung wiederum für sogenannte „Routengelder“.

Aus dieser Aussage ist somit nicht ersichtlich, dass der Zeuge die BF als Arbeitgeber bezeichnete.

Aus Sicht des BFG kann der Ansatz des GPLA Prüfers, wonach die Fahrer dieses bulgarischen Unternehmens als Arbeitnehmer der BF zu qualifizieren seien, nicht aufrecht erhalten werden. Konkrete Beweise dafür konnte das FA nicht erbringen.

Die Weisungsbefugnis der BF, die der Prüfer angenommen hat, ergibt sich auch gegenüber Arbeitnehmern dieses bulgarischen Unternehmens nachweisbar lediglich aus dem Verhältnis zwischen Spediteur und Frachtführer. Dass dies auf kurzem Wege direkt mit dem Fahrer besprochen wurde, ergibt sich aus den faktischen Gegebenheiten und nicht aus einer Weisungsbefugnis der BF zum Fahrer als Arbeitnehmer.

Festzuhalten ist auch, dass sowohl der Fahrer als auch die Betriebsmittel nicht von der BF zur Verfügung gestellt wurden, sondern den bulgarischen Frachtführer zuzurechnen sind. Dagegen spricht auch nicht, dass einzelne Verrechnungen für Betriebsmittel (z.B. Treibstoff und in Einzelfällen auch Reparaturen) zunächst von der BF übernommen und - nach den vorgelegten Unterlagen der BF - mit dem bulgarischen Frachtführer verrechnet wurden. Auch die Versicherung der Fahrzeuge bei einer österreichischen Kaskoversicherung ist kein Beweis dafür, dass es sich beim gegenständlichen Frachtführer nicht um ein eigenständiges Unternehmen handeln würde. Es ist nachvollziehbar, dass ein österreichischer Gesellschafter, der aufgrund seiner Branchenkenntnis die Unterschiede zwischen bulgarischen und österreichischen Lkw Versicherungen kennt auch zur Sicherung seiner Investitionen in dieses Unternehmen auf eine bessere Versicherung drängt.

Wenn diese Fahrzeuge in einer Art „Linienbetrieb“ auf der Strecke Salzburg - Spanien eingesetzt wurden, so ist auch nachvollziehbar, dass die LKWs nach beendeter Fahrt

wieder in Salzburg abgestellt wurden und nicht nach Bulgarien zurückführen. Gleiches gilt auch für die Fahrer, die diese LKWs in Salzburg übernahmen und diese Routen für mehrere Monate befuhren, da die zu befahrende Strecke in Salzburg begann und Touren bis zu 8 oder 9 Tagen wieder in Salzburg endeten. Diese Einstufung ändert auch der Umstand nichts, dass den Fahrern auf dem Betriebsgelände der BF Duschen oder Unterkünfte zur Verfügung gestellt wurden, die diese ohnedies nicht benutzten.

Es ist auch wirtschaftlich nachvollziehbar, dass von Seiten der BF bzw. ihren Disponenten versucht wurde Leerfahrten auf dem Rückweg zu vermeiden. Dies ergibt sich schon daraus, dass der in Frage stehende Frachtführer mit der BF nach geleisteten Kilometern abrechnete und auch Leerfahrten somit (die gleichen) Kosten pro Kilometer für die BF verursacht hätten. Eine Eingliederung des bulgarischen Lkw-Fahrers, der nach eigenen Angaben in Bulgarien angestellt war, in das Unternehmen der BF lässt sich daraus nicht ableiten.

Abschließend ist noch festzuhalten, dass es Belege die mit den ausgegebenen Routengeldern zu verrechnen gewesen wären bei der BF nicht gab; dies war Sache der jeweiligen Frachtführer. Die BF bzw. ihre leitenden Organe hatten keinen Einfluss auf die Höhe des Lohns der bulgarischen Fahrer, deren Urlaubseinteilung, deren Vertretung im Fall der Erkrankung. Es lagen keine Arbeitsaufzeichnungen vor. Dies ergibt sich aus den Aussagen des GF der BF in der mündlichen Verhandlung, gegenteilige Beweise hat das FA nicht vorgelegt.

In rechtlicher Hinsicht ist zu diesem Beschwerdepunkt folgendes auszuführen:

Gemäß § 47 Abs. 1 EStG 1988 ist Arbeitnehmer eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt. ...

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. ...

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967 sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, ...

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988

sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

Gemäß § 41 Abs. 5 FLAG 1967 beträgt der Beitrag 4,5 v.H. der Beitragsgrundlage.

Gemäß § 122 Abs. 7 WKG 1998 können die Landeskammern zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG 1967, BGBl. Nr. 376/1967, gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag). Die Umlage ist in einem Hundertsatz dieser Beitragsgrundlage zu berechnen. Der Hundertsatz ist vom Wirtschaftsparlament der Landeskammer festzusetzen; er darf 0,29 vH der Beitragsgrundlage nicht übersteigen. Hat ein Kammermitglied gemeinsam mit einem oder mit mehr als einem anderen Kammermitglied eine Arbeitsgemeinschaft gebildet, so wird die weitere Umlage hinsichtlich der Arbeitslöhne, die bei der Arbeitsgemeinschaft anfallen, durch diese entrichtet. Bei einer Personengesellschaft des Handelsrechts, bei der ein Komplementär eine juristische Person oder eine Personengesellschaft des Handelsrechts ist, gehören die diesbezüglichen, bei der Komplementärgesellschaft anfallenden Arbeitslöhne auch dann zur Beitragsgrundlage, wenn die Komplementärgesellschaft keine Berechtigung nach § 2 besitzt. Die Bestimmungen der §§ 42a und 43 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl. Nr. 376/1967, finden auf die Umlage sinngemäß Anwendung. Ein im Verhältnis zur Summe der Arbeitslöhne der Arbeitnehmer der Mitglieder der einzelnen Landeskammern ungleichgewichtiges Aufkommen aus der weiteren Umlage ist zwischen den Landeskammern auszugleichen (Finanzausgleich).

Gemäß § 122 Abs. 8 WKG 1998 kann die Bundeskammer zur Bedeckung ihrer Aufwendungen eine Umlage nach Abs. 7 festlegen. Abs. 7 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Umlage 0,15 vH der dort angeführten Beitragsgrundlage nicht übersteigen darf.

Wie oben im Sachverhalt dargestellt, lässt sich aus den Feststellungen des Prüfers keine persönliche Weisungsgebundenheit der bulgarischen Lkw-Fahrer gegenüber der BF nachweisen. So war nach den Beweisergebnissen kein Einfluss der BF auf eine persönliche Leistungserbringung eines einzelnen Fahrers gegeben: Die zweifelsohne gegebene sachliche Weisungsgebundenheit der bulgarischen Frachtführer gegenüber der BF wurde (verkürzt) von Seiten der BF gegenüber den Fahrern der bulgarischen Frachtführer zwar direkt wahrgenommen, ging aber nicht über diese hinaus. Auch eine organisatorische Eingliederung der bulgarischen Lkw-Fahrer in das Unternehmen der BF war unter Berücksichtigung der Besonderheiten des konkreten Einsatzes der Lkw-Fahrer nicht belegbar.

Damit ist aber die Beurteilung der Frage, ob die Fahrer der bulgarischen Unternehmen C. und D., die für die BF Transportaufträge durchgeführt haben in den Jahren 2006 bis 2009



als Arbeitnehmer der BF zu qualifizieren sind, zu verneinen. Da diese bulgarischen Lkw-Fahrer nicht Dienstnehmer der BF sind und diese nicht Dienstgeber der bulgarischen Lkw-Fahrer ist, ist auch die an das Vorliegen eines Dienstverhältnisses geknüpfte Verpflichtung zur Entrichtung der Dienstgeberbeiträge zum Familienlastenausgleichsfonds sowie der Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag durch die BF zu verneinen.

Der Beschwerde war daher in diesem Punkt stattzugeben.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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 Ergebnis des gegenständlichen Verfahrens ergibt sich nach dem durch das BFG festgestellten Sachverhalt direkt aus den oben genannten gesetzlichen Bestimmungen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Salzburg-Aigen, am 19. Dezember 2018