

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der A KG, Adresse, über die Beschwerde vom 5. Januar 2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 5. Dezember 2011 betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2006 bis 2010 und betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2007 bis 2010 zu Recht erkannt:

1. Der angefochtene Haftungsbescheid für das Jahr 2008 wird wie folgt abgeändert:
Die Beschwerdeführerin wird für Lohnsteuer in der Höhe von 2.092,10 Euro in Anspruch genommen.
2. Der angefochtene Haftungsbescheid für das Jahr 2009 wird wie folgt abgeändert:
Die Beschwerdeführerin wird für Lohnsteuer in der Höhe von 2.185,75 Euro in Anspruch genommen.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Mit den Haftungsbescheiden vom 5. Dezember 2011 wurde die Beschwerdeführerin für die Jahre 2006 bis 2010 als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer in Anspruch genommen. Mit den Abgabenbescheiden vom selben Tag wurde der Beschwerdeführerin für die Jahre 2007 bis 2010 der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Dienstgeberbeitrag) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben. In den jeweiligen Bescheidbegründungen wurde auf den Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 5. Dezember 2011 verwiesen. In diesem wurde ausgeführt, für den Monat September 2006 sei zu wenig Lohnsteuer an das Finanzamt abgeführt worden. Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 gehörten nicht zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit

Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder ausbezahlt würden. Nach dieser Vorschrift dürfe das Tagesgeld für Inlandsreisen bis zu 26,40 Euro pro Tag betragen. Dauere eine Dienstreise länger als drei Stunden, so könne für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. In diesem Sinn habe der Gerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen, dass ein Arbeitgeber im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens seinen Arbeitnehmern erstattete Reisekosten nur unter der Voraussetzung des Vorliegens entsprechender Nachweise als nicht steuerbare Einnahmen behandeln dürfe. Die Richtigkeit der vom Arbeitgeber vorgenommenen Beurteilung müsse jederzeit für das Finanzamt leicht nachprüfbar sein, vor allem aus Lohnaufzeichnungen, Geschäftsbüchern oder sonstigen Unterlagen ersichtlich sein. Unter einem Nachweis dem Grunde nach sei der Nachweis zu verstehen, dass im Einzelnen eine Dienstreise vorliege und die dafür gewährten Tagesgelder die je nach der Dauer der Dienstreise bemessenen Tagesgelder des § 26 Z 4 EStG 1988 nicht überschreiten würden. Dies sei zumindest durch das Datum, die Dauer, das Ziel und den Zweck der einzelnen Dienstreise darzulegen. Da im Zuge der Prüfung trotz mehrmaliger Aufforderung keine diesbezüglichen Aufzeichnungen vorgelegt hätten werden können, darüber hinaus nicht einmal Arbeitsaufzeichnungen geführt worden seien, seien die so ausbezahlten Beträge für die Jahre 2007 bis 2010 nachzuversteuern gewesen. Des Weiteren sei aufgrund einer Niederschrift die Dienstnehmereigenschaft des Herrn B festgestellt worden (für die Jahre 2008 bis 2010).

Dagegen richtete sich die nun als Beschwerde zu erledigende Berufung vom 4. Jänner 2012. Die Beschwerdeführerin, damals vertreten durch V, Steuerberater, brachte vor, sie führe Bodenlegearbeiten als Subunternehmerin im Auftrag von Generalunternehmen durch. Für Arbeiten außerhalb des Betriebes gebühre den Dienstnehmern laut Kollektivvertrag der Bodenleger eine Reiseaufwandsentschädigung von 2,5 Stundenlöhnen pro Tag, wenn eine tägliche Rückkehr von der Arbeitsstelle nicht zumutbar sei. Diese Entschädigung gehöre gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Sie habe Aufzeichnungen über die Tage geführt, für die den Dienstnehmern Reiseaufwandsentschädigungen zu bezahlen gewesen seien. Es seien dies Arbeitstage gewesen, an denen eine auswärtige Nächtigung der Dienstnehmer nötig gewesen sei, weil die tägliche Rückkehr nicht zumutbar gewesen sei. Auf der Grundlage dieser Aufzeichnungen seien diese Beträge in den Lohnabrechnungen der Dienstnehmer als nicht steuerbare Bezüge behandelt worden. Leider seien diese Aufzeichnungen irrtümlich nicht aufbewahrt worden. Die Beschwerdeführerin verfüge weder über eine betriebliche Werkstatt, noch über sonstige Betriebs- oder Büroräume. Die Dienstnehmer arbeiteten daher immer außerhalb des Betriebes auf den jeweiligen Baustellen. Diese hätten sich im Prüfungszeitraum zu einem großen Teil in anderen Bundesländern befunden. Dies gehe auch aus den in der Buchhaltung verbuchten Ausgangsrechnungen und aus den bezahlten Nächtigungsrechnungen für die auswärtige Unterbringung der Dienstnehmer hervor. Die Ausgaben für die Nächtigungen würden in allen Jahren die steuerfreien Reisekostenersätze übersteigen. Diese Unterlagen würden zweifelsfrei beweisen, dass die Voraussetzungen für die steuerfreie Auszahlung der

Reisekosten gegeben seien. Die Dienstnehmer könnten auch als Zeugen einvernommen werden.

Herr B sei als selbständiger Bodenleger für die Beschwerdeführerin tätig gewesen. Er besitze einen Gewerbeschein für Tischler gemäß § 94 Z 71 GewO 1994, eingeschränkt auf das Verlegen, Schleifen und Versiegeln von Parkettböden und er werde mit seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb zur Einkommensteuer veranlagt. Herr B habe nicht seine Arbeitskraft oder sein Bemühen geschuldet, sondern einen konkreten Arbeitserfolg. Er sei jeweils nur für bestimmte Baustellen beauftragt worden und nach Fertigstellung sei das Auftragsverhältnis beendet worden. Herr B habe sich bei der Erfüllung seiner Aufträge vertreten lassen können, es habe keine persönliche Arbeitspflicht bestanden. Er habe die Möglichkeit gehabt, einzelne Arbeitsaufträge ohne Sanktionen anzunehmen oder abzulehnen. Es habe keine persönliche Weisungsgebundenheit gegeben, Herr B sei nur gewissen sachlichen Bindungen betreffend Einsatzort und Fristen für die Fertigstellung unterlegen. Er habe keine feste Dienstzeit und keinen Urlaubsanspruch gehabt. Durch Leistung habe Herr B die Höhe seiner Einnahmen beeinflussen können. Bei Entfall der Leistung habe er kein Entgelt erhalten. Ebenso wenig habe ein Entgeltanspruch bei Krankheit bestanden. Die durch den Geschäftsbetrieb entstandenen allgemeinen Ausgaben habe Herr B selbst tragen müssen. Seine Selbständigkeit werde nicht dadurch ausgeschlossen, dass er im geprüften Zeitraum nur einen bzw. zwei Auftraggeber gehabt habe. Es habe für ihn jeder Zeit die Möglichkeit bestanden, Aufträge weiterer Geschäftspartner anzunehmen; das sei ab dem Jahr 2011 auch der Fall gewesen. Das Kriterium der organisatorischen Eingliederung in den Betrieb der Beschwerdeführerin, wie gemeinsamer Transport zur Baustelle und Organisation des Schlafquartiers sei nicht entscheidend, weil die Arbeiten ausschließlich auf Baustellen außerhalb erfolgten und das zur Verlegung nötige Material vom Bauherrn beigestellt worden sei. Die Beschwerdeführerin müsse sich unbedingt auf rechtliche Rahmenbedingungen verlassen können, dazu gehöre, dass ein Gewerbeschein von der zuständigen Behörde nur an selbständige Unternehmer ausgestellt werde. Von der Beschwerdeführerin seien der Gewerbeschein, die Anmeldung beim Finanzamt und bei der Versicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft überprüft worden. Der Beschwerdeführerin seien umfangreiche Erhebungen nicht zumutbar, um die Unternehmereigenschaft eines Auftragnehmers zu überprüfen. Gegen den Willen der Vertragspartner werde Herr B als Dienstnehmer eingestuft, das gefährde die wirtschaftliche Existenz der Beschwerdeführerin.

Mit Schreiben vom 9. Februar 2012 forderte die belangte Behörde die Beschwerdeführerin auf, eine Auflistung über die abgabenfreien Reisekosten (mit Datum, Art der Reisekostenentschädigung, Anzahl der Stunden der Dienstreisen, abgabenfrei ausbezahlte Beträge, etc.) vorzulegen. Weiters wurde die Beschwerdeführerin ersucht, eine schriftliche Vereinbarung zwischen ihr und Herrn B vorzulegen, sowie mittels Unterlagen die Vertretungen durch Dritte nachzuweisen.

Mit Schreiben vom 26. März 2012 legte die Beschwerdeführerin nach Jahren gegliederte Aufstellungen vor, in denen die Tage angegeben sind, „*an denen eine*

tägliche Rückkehr nach Graz nicht zumutbar war und für die laut Kollektivvertrag eine Reisekostenentschädigung von 2,5 Stundenlöhnen pro Tag zu zahlen ist.“ Der steuerfrei ausbezahlte Betrag sei angeführt. Als Unterlagen zur Nachprüfbarkeit seien die jeweiligen auswärtigen Nächtigungsrechnungen vorhanden. Zum Nachweis der auswärtigen Tätigkeit würden die an die Kunden gestellten Rechnungen dienen. Betreffend die Tätigkeit des B habe es im Jahr 2008 eine schriftliche Vereinbarung gegeben. Im Zuge einer Kontrolle im März 2008 sei festgestellt worden, dass Herr B einen Mitarbeiter ohne entsprechende Anmeldung beschäftigt gehabt habe. Die Vereinbarung sei an die Kontrollorgane übergeben worden. Diese Vereinbarung müsste sich im Strafakt des Herrn B befinden. Ansonsten habe es in den Jahren 2008 bis 2010 keine Vertretungen des Herrn B gegeben.

Mit Schreiben vom 2. Mai 2017 forderte das Bundesfinanzgericht die Beschwerdeführerin auf, die in den mit Schreiben vom 26. März 2012 vorgelegten Aufstellungen angeführten Unterlagen vorzulegen. Am 24. Mai 2017 übergab die Beschwerdeführerin dem Bundesfinanzgericht Rechnungen über Nächtigungen.

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.

Aufgrund der im Verwaltungsverfahren und im verwaltungsgerichtlichen Verfahren durchgeführten Ermittlungen sowie aufgrund der Vorbringen der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens stand fest, dass die Beschwerdeführerin bis zum 7. Oktober 2008 Inhaberin des Gewerbes Tischler gemäß § 94 Z 71 GewO 1994 eingeschränkt auf das Schleifen, Verlegen und Versiegeln von Parkettböden war und seit 12. April 2007 Inhaberin des Gewerbes Bodenleger gemäß § 94 Z 7 GewO 1994, ausgenommen Estrichherstellung, ist. Die Beschwerdeführerin hat dabei auch Bodenverlegerarbeiten außerhalb des Bundeslandes, in dem sie ihren Sitz hat, durchgeführt. In den Jahren 2008 bis 2010 war auch Herr B für die Beschwerdeführerin tätig. Dieser war Inhaber einer Gewerbeberechtigung für das Gewerbe Tischler gemäß § 94 Z 71 GewO 1994 eingeschränkt auf das Schleifen, Verlegen und Versiegeln von Parkettböden. Dabei hat der zuletzt Genannte gemeinsam mit anderen Dienstnehmern der Beschwerdeführerin auf Baustellen die Verlegung von Böden aus Polyvinylchlorid (PVC) vorgenommen und dabei im Wesentlichen geklebt und geputzt, aber auch geschweißt und gelegt. Während seiner Tätigkeit für die Beschwerdeführerin hatte Herr B keine anderen Auftraggeber. Das für die Verlegung der PVC-Böden benötigte Werkzeug hat die Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt. Die tägliche Arbeitszeit hat variiert, während der Woche hat Herr B gemeinsam mit anderen Arbeitnehmern der Beschwerdeführerin in einer Pension genächtigt und ist im Regelfall mit einem

Kraftfahrzeug der Beschwerdeführerin auf die Baustelle gebracht worden. Die Kosten hierfür hat die Beschwerdeführerin getragen. Basis für die Berechnung des Entgeltes waren die von Herrn B geleisteten Arbeitsstunden. Während der Tätigkeit für die Beschwerdeführerin ist es zu keinen Vertretungen gekommen. In den Jahren 2007 bis 2010 hat die Beschwerdeführerin an ihre Arbeitnehmer Beträge (Diäten) pro Tag der auswärtigen Dienstverrichtung in der Höhe des 2,5 fachen Stundenlohnes als nicht steuerbar ausbezahlt.

Gemäß dem im Abgabenverfahren 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).

Der vom Bundesfinanzgericht angenommene Sachverhalt stützt sich im Wesentlichen auf durchgeführte Abfragen und auf die Aussagen des Herrn B im Zuge seiner Einvernahme am 7. Oktober 2011. Die Beschwerdeführerin hat diesen Aussagen nicht widersprochen. Im Gegenteil, durch die Ausführungen in der Berufungsschrift werden die Aussagen des Herrn B sogar bestätigt. So wird zum Ausdruck gebracht, dass die Höhe der Einkünfte des Herrn B vom Erfolg seines Tätigwerdens abhänge und er diese durch Leistung beeinflussen könne. Damit wird die Aussage des Herrn B untermauert, wonach er die Arbeiten auf „reiner Regiebasis“ durchgeführt habe. Für die Berechnung des Entgeltes war somit der tatsächliche Zeitaufwand maßgeblich. Ebenso brachte die Beschwerdeführerin selbst zum Ausdruck, dass Herr B in den Jahren 2008 bis 2010 im Wesentlichen nur die Beschwerdeführerin als Auftraggeber hatte und dieser gemeinsam mit den anderen Arbeitnehmern der Beschwerdeführerin zur Baustelle transportiert worden sei und sie das Schlafquartier für Herrn B organisiert habe. Das Bundesfinanzgericht ging daher von der Richtigkeit der Aussagen des Herrn B aus und erachtete den angenommenen Sachverhalt als erwiesen.

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 gehören Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden, nicht zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit. Das Tagesgeld für Inlandsreisen darf bis zu 26,40 Euro pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu. Die in § 26 Z 4 EStG 1988 in der Fassung BGBl. I Nr. 161/2005 vorgesehene Möglichkeit der Regelung des Begriffs Dienstreise durch lohngestaltende Vorschriften hat der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 22. Juni 2006, G 147/05 ua, V 111/05 ua, als verfassungswidrig aufgehoben.

Im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens darf ein Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern erstattete Reisekosten nur unter der Voraussetzung als nicht steuerbare Einnahmen (damit steuerfrei) behandeln, dass entsprechende Nachweise vorliegen. Die Richtigkeit

der vom Arbeitgeber vorgenommenen Beurteilung muss jederzeit für das Finanzamt leicht nachprüfbar, vor allem aus Lohnaufzeichnungen, Geschäftsbüchern oder sonstigen Unterlagen ersichtlich sein (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0280). Unter dem vom Dienstgeber zu erbringenden Nachweis dem Grunde nach ist der Nachweis zu verstehen, dass im Einzelnen nach der Definition des § 26 Z 4 EStG 1988 eine Dienstreise vorliegt und die dafür gewährten Tagesgelder die je nach Dauer der Dienstreise bemessenen Tagesgelder des § 26 Z 4 EStG 1988 nicht überschreiten. Dies ist zumindest durch das Datum, die Dauer, das Ziel und den Zweck der einzelnen Dienstreise darzulegen und durch entsprechende Aufzeichnungen zu belegen (VwGH 10.4.2013, 2012/08/0092).

Die Beschwerdeführerin hat nach Aufforderung durch das Finanzamt nach Dienstnehmern getrennte Aufstellungen vorgelegt. In diesen sind die Tage, die Anzahl der Tage, der Tagsatz und die monatlichen Beträge angegeben. Als Nachweis sind die Rechnungen über die Nächtigungen und die an die Kunden der Beschwerdeführerin gestellten Rechnungen angeführt.

Nach Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht hat die Beschwerdeführerin Rechnungen über Nächtigungen vorgelegt. Diese Rechnungen sollten nach Ansicht der Beschwerdeführerin als Nachweis dafür dienen, dass sich die in den Aufstellungen angegebenen Dienstnehmer auf auswärtigen Dienstverrichtungen befunden haben. Die in den Aufstellungen angeführten Ausgangsrechnungen an die Kunden der Beschwerdeführerin wurden nicht vorgelegt.

Mit den vorgelegten Unterlagen sind die von der Judikatur geforderten Voraussetzungen nicht erfüllt. Ein Nachweis ist erst dann gegeben, wenn neben dem Nachweis einer einzelnen tatsächlich angetretenen Reise auch insbesondere deren exakte Dauer belegt werden kann. Diese Umstände sind für die Beurteilung maßgebend, ob die geltend gemachten Reisekostenersätze oder Entfernungszulagen nach § 26 Z 4 EStG 1988 nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören. Bei den behaupteten Dienstreisen ist nämlich die Höhe des nach § 26 Z 4 EStG 1988 nicht steuerbaren Taggeldes von der exakten Dauer der Dienstreise abhängig (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0280). Die vorgelegten Nächtigungsrechnungen weisen als Rechnungsempfänger die Beschwerdeführerin aus und enthalten keine Hinweise auf die Arbeitnehmer, die genächtigt haben sollen. Es konnte somit mit diesen nicht einmal belegt werden, dass die in den Aufstellungen angegebenen Arbeitnehmer auf auswärtigen Baustellen tätig waren, geschweige denn ließ sich die Dauer der jeweiligen Dienstreise erkennen. Selbst wenn die nach Angaben der Beschwerdeführerin geführten Aufzeichnungen aufbewahrt worden wären, hätte dies nicht zum Erfolg der Beschwerde geführt. Denn die Beschwerdeführerin selbst hat angegeben, mit diesen seien Tage aufgezeichnet worden, „*für die den Dienstnehmern Reiseaufwandsentschädigungen zu bezahlen*“ gewesen seien. Aus diesen Aufzeichnungen hätte sich somit die exakte Dauer der Dienstreisen nicht belegen lassen.

Da die Voraussetzungen einer nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallenden Leistung der Beschwerdeführerin nach den Abgabenvorschriften nicht dem

Gründe nach nachgewiesen worden sind, erübrigte sich auch die Prüfung, ob überhaupt Dienstreisen im Sinne der einschlägigen Bestimmung vorgelegen sind (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0280).

Beweisanträge haben das Beweismittel und das Beweisthema anzugeben. Die Beschwerdeführerin hat in der Berufungsschrift angegeben, „*[d]ie Dienstnehmer können auch als Zeugen einvernommen werden.*“ Die Beschwerdeführerin hat die Namen der Dienstnehmer und auch die Adressen dieser nicht angegeben. Selbst wenn die Beschwerdeführerin die Namen der als Zeugen beantragten Arbeitnehmer genannt hätte, liegt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes schon mangels Bezeichnung der Adressen ein ordnungsgemäßer Beweisantrag nicht vor. Es bedurfte daher keiner Erwägungen, ob neben den Lohnaufzeichnungen, Geschäftsbüchern oder sonstigen Unterlagen Zeugenaussagen überhaupt taugliche Nachweise für das Vorliegen der Voraussetzungen des § 26 Z 4 EStG 1988 sind.

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. 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 27). 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 Ausländerbeschäftigungrecht. Etwaige unterschiedliche Ergebnisse erkannte der Verfassungsgerichtshof jedoch nicht als unsachlich (VfGH 8.6.1985, B 488/80).

Für die Beantwortung 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 äußereren 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. Das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht fordert einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit. 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.

Herr B war nur für die Beschwerdeführerin tätig. Eine Teilnahme am allgemeinen Markt und ein unbegrenztes, oftmals abwechselndes Tätigwerden für verschiedene Auftraggeber erfolgten nicht. Herr B verlegte gemeinsam mit anderen Arbeitnehmern der Beschwerdeführerin PVC-Böden. Dabei hat er, so wie die anderen Arbeitnehmer auch, alle anfallenden Arbeiten verrichtet. Er hat somit nicht die Ausführung einzelner Arbeiten versprochen, sondern die beim Verlegungsprozess jeweils angefallenen Arbeiten (Kleben, Putzen, etc.) verrichtet. Nicht nur durch das gemeinsame Nächtigen und das Mitfahren mit den anderen Arbeitnehmern der Beschwerdeführerin war faktisch seine Arbeitszeit vorgegeben, sondern auch dadurch, dass er im Rahmen der Verlegearbeiten Arbeitsschritte (Kleben, Putzen, etc.) durchgeführt hat, die nach allgemeiner Lebenserfahrung in Abhängigkeit mit den anderen Arbeitsvorgängen zu erfolgen haben und er somit auf die anderen Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin angewiesen war bzw. diese auf ihn angewiesen waren. Betreffend seine Arbeitszeit hatte Herr B somit keinen Gestaltungsspielraum.

Für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses spricht auch die Art der Entlohnung. Die Verrechnungen erfolgten zum einen nicht zwischen Herrn B und den Kunden, für die die

Böden verlegt worden sind, sondern zwischen ihm und der Beschwerdeführerin. Diese Abrechnungen erfolgten anhand der geleisteten Arbeitszeit. Die Vereinbarung eines zeitabhängigen Lohns stellt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Übrigen ein Indiz dafür dar, dass Herr B nicht einen bestimmten Arbeitserfolg geschuldet hat, sondern der Beschwerdeführerin seine Arbeitskraft zur Verfügung gestellt hat (vgl. VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230).

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers wird nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes durch jede nach außen als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt (VwGH 23.9.2010, 2010/15/0121). Herr B war in den Jahren 2008 bis 2010 ausschließlich für die Beschwerdeführerin tätig. Er übte seine Tätigkeit im Interesse der Beschwerdeführerin aus, indem er für Kunden der Beschwerdeführerin tätig wurde. Er war somit in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin eingegliedert. Die Beschwerdeführerin stellte ihm die für die Ausführung der Arbeiten erforderlichen Arbeitsgeräte 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. Die Arbeit des Herrn B stellte (wie dargestellt) einen unverzichtbaren Bestandteil der von Beschwerdeführerin angebotenen und durchgeföhrten Bodenverlegung dar. Er musste seine Arbeiten an die der (anderen) Dienstnehmer der Beschwerdeführerin anpassen. Das sind ebenfalls typische Merkmale für die Eingliederung in den Betrieb der Beschwerdeführerin.

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 Berechnung des Entgeltes erfolgte auf Basis der geleisteten Arbeitszeit. Herr B konnte mit den Kunden, für die die Böden verlegt worden sind, keine individuellen Preise vereinbaren, noch sonst an der Festlegung des Entgeltes in irgendeiner Weise kalkulatorisch mitwirken. Die Bezahlung nach geleisteter Arbeitszeit begründet kein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163). Ebenso spricht die Zurverfügungstellung aller Arbeitsmittel gegen ein Unternehmerrisiko.

Einer etwaig vereinbarten Vertretungsmöglichkeit kommt ein tatsächliches Gewicht nicht zu, wenn es, wie von Herr B und von der Beschwerdeführerin angegeben, zu keinen Vertretungen gekommen ist.

Das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist auch bei Vorliegen einer Gewerbeberechtigung nicht auszuschließen. Es ist steuerlich auch nicht entscheidend, von welchen Sozialversicherungsträgern die Tätigkeit als versicherungspflichtig behandelt wurde, sowie ob eine Mitgliedschaft bei der Wirtschaftskammer besteht (*Peth/Wanke/Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 23 Rz. 7).

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

Eine Haftung des Arbeitgebers nach § 82 EStG 1988 besteht dann nicht mehr, wenn dem Mitarbeiter die Einkommensteuer, die auf die entsprechenden Einkünfte entfällt, vorgeschrieben wurde und dieser die Steuer entrichtet hat (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0057). Bei den Festsetzungen der Einkommensteuer für die Jahre 2008 und 2009 fanden bei Herrn B laut der vom Bundesfinanzgericht durchgeföhrten Abfragen die von der Beschwerdeführerin vereinnahmten Entgelte Berücksichtigung und die Einkommensteuer ist von Herrn B entrichtet worden. Für das Bundesfinanzgericht bestand kein Grund, für die von Herrn B vereinnahmten Entgelte die Beschwerdeführerin als Arbeitgeber (weiterhin) in Anspruch zu nehmen.

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 und auf die einschlägigen Bestimmungen gestützt. Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren sind keine Rechtsfragen aufgeworfen worden, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Revision ist nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 17. Juli 2017