

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden V und die weiteren Senatsmitglieder R1, R2 und R3 im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache A, Adresse, vertreten durch Vtr, Rechtsanwalt, Adresse1, über die Beschwerde vom 2. April 2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Judenburg Liezen vom 18. März 2013 betreffend Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Jahre 2005 bis 2011 nach der am 9. August 2017 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

**1.** Die angefochtenen Bescheide für das Jahr 2005 werden wie folgt abgeändert:

Die Beschwerdeführerin wird für Lohnsteuer in der Höhe von 329,06 Euro in Anspruch genommen.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen wird mit 1.298,23 Euro festgesetzt.

**2.** Die angefochtenen Bescheide für das Jahr 2006 werden wie folgt abgeändert:

Die Beschwerdeführerin wird für Lohnsteuer in der Höhe von 742,82 Euro in Anspruch genommen.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen wird mit 1.643,31 Euro festgesetzt.

**3.** Die angefochtenen Bescheide für das Jahr 2007 werden wie folgt abgeändert:

Die Beschwerdeführerin wird für Lohnsteuer in der Höhe von 840,93 Euro in Anspruch genommen.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen wird mit 1.652,31 Euro festgesetzt.

**4.** Die angefochtenen Bescheide für das Jahr 2008 werden wie folgt abgeändert:

Die Beschwerdeführerin wird für Lohnsteuer in der Höhe von 887,95 Euro in Anspruch genommen.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen wird mit 1.287,93 Euro festgesetzt.

**5.** Die angefochtenen Bescheide für das Jahr 2009 werden wie folgt abgeändert:

Die Beschwerdeführerin wird für Lohnsteuer in der Höhe von 600,46 Euro in Anspruch genommen.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen wird mit 1.426,84 Euro festgesetzt.

**6.** Die angefochtenen Bescheide für das Jahr 2010 werden wie folgt abgeändert:

Die Beschwerdeführerin wird für Lohnsteuer in der Höhe von 600,46 Euro in Anspruch genommen.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen wird mit 1.631,68 Euro festgesetzt.

**7.** Die angefochtenen Bescheide für das Jahr 2011 werden wie folgt abgeändert:

Die Beschwerdeführerin wird für Lohnsteuer in der Höhe von 3.908,78 Euro in Anspruch genommen.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen wird mit 1.633,54 Euro festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben 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 18. März 2013 wurde der Beschwerdeführer für die Jahre 2005 bis 2011 als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer in Anspruch genommen. Mit den Abgabenbescheiden vom selben Tag wurde dem Beschwerdeführer für die Jahre 2005 bis 2011 der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Dienstgeberbeitrag) vorgeschrieben und für die Jahre 2007, 2010 und 2011 ein Säumniszuschlag für die nicht zeitgerecht abgeführte Lohnsteuer festgesetzt. In den jeweiligen Bescheidbegründungen wurde auf den Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 18. März 2013 verwiesen. In diesem wurde ausgeführt, die Heranziehung zur Haftung sei im Rahmen der Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände getroffen worden. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" sei dabei die Bedeutung "berechtigzte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" sei insbesondere die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einhebung der Abgaben" beizumessen. Im Hinblick darauf, dass die Arbeitgeberhaftung ein für den praktischen Vollzug des Lohnsteuerverfahrens unerlässliches Element darstelle und die im vorliegenden Fall festgestellten Fehlberechnungen und Einbehaltungsdifferenzen nicht bloß von geringem Ausmaß seien, sei bei der Ermessensübung dem öffentlichen Interesse an einer ordnungsgemäßen Abgabenerhebung der Vorzug zu geben und die gegenständliche Haftungsheranziehung bescheidmäßig auszusprechen gewesen. Vom

Abgabepflichtigen seien keine Aufzeichnungen über die privat gefahrenen Kilometer geführt worden. Für die Vortragenden seien Nachverrechnungen vorzunehmen gewesen.

Gegen die Haftungsbescheide und gegen die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages richtete sich die nun als Beschwerde zu erledigende Berufung vom 2. April 2013. Der Beschwerdeführer, vertreten durch Vtr, Rechtsanwalt, brachte Folgendes vor:

*„In der gegenständlichen Beitragsprüfung bzw. durch die verfahrensgegenständlichen Bescheide vermeint das Finanzamt Judenburg Liezen in unrichtiger Weise, dass Vortragende für die Berufungswerberin als Dienstnehmer anzusehen seien. Sohin wären für diese neben dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag auch Lohnsteuer abzuführen, dies verbunden damit, dass diese Vortragenden auch der Sozialversicherungspflicht bei der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse unterliegen würden.*

*Festzuhalten ist, dass diese Schlussfolgerung von der Berufungswerberin aufgrund von Gesprächen mit dem Beitragsprüfer gezogen wird. In den verfahrensgegenständlichen Bescheiden unterblieb allerdings eine diesbezügliche nähere Begründung seitens des Finanzamtes Judenburg Liezen, welche jedoch bei Bescheidausstellung zwingend erforderlich gewesen wäre.*

*Insoweit sind die verfahrensgegenständlichen Bescheide auch mit einem Verfahrensmangel behaftet, sodass diese zu Unrecht erlassen wurden bzw. keine entsprechende Rechtswirkung entfalten können.*

*Vorerst geht die Berufungswerberin davon aus, dass die Argumentation der Finanzbehörde eben dahingehend ist, dass die für die Berufungswerberin in den Jahren 2005 bis 2011 tätig gewordenen Vortragenden als Dienstnehmer anzusehen seien, was allerdings unrichtig ist.*

*Richtig ist vielmehr, dass die verfahrensgegenständlichen Vortragenden im Rahmen von Werkverhältnissen tätig waren, jedoch hierfür in keinster Weise die verfahrensgegenständlichen Lohnabgaben (DB, DZ bzw. Lohnsteuer) abzuführen gewesen waren. Mit den entsprechenden Vortragenden wurden Werkverträge geschlossen. Sohin sind in keinster Weise die Kriterien, welche für Dienstnehmer gelten, erfüllt. Bei den gegenständlichen Vortragenden handelt es sich zudem um „Lehrende bzw. Vortragenden in der Erwachsenenbildung“, die nebenberuflich für die Berufungswerberin tätig wurden.*

*Im ASVG besteht seit jeher eine Begünstigung für nebenberuflich tätige Lehrende und Vortragende an Einrichtungen der Erwachsenenbildung. Bei der Berufungswerberin handelt es sich um einen Tätigkeitsbereich im Rahmen der Erwachsenenbildung bzw. um eine entsprechende Einrichtung der Erwachsenenbildung.*

*§ 49 Abs. 7 ASVG räumt dem Bundesminister für Arbeit, Gesundheit und Soziales das Recht ein, durch Verordnung für bestimmte Gruppen von nebenberuflich tätigen Dienstnehmern einen Teil ihrer Bezüge als pauschalierte Aufwandsentschädigung*

sozialversicherungsfrei zu stellen. Dies trifft auch auf „Lehrende in der Erwachsenenbildung“ zu. § 49 Abs. 7 ASVG definiert diese wie folgt:  
„Lehrende an Einrichtungen, die vorwiegend Erwachsenenbildung im Sinne des § 1 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln, BGBl. Nr. 171/1973, betreiben.“

Für „Lehrende in der Erwachsenenbildung“ gilt die Aufwandsentschädigungsverordnung „Verordnung des Bundesministers für soziale Sicherheit und Generationen über beitragsfreie pauschalisierte Aufwandsentschädigungen“ BGBl. II Nr. 409/2002 i. d. F. BGBl. II Nr. 246/2009. Diese Verordnung sieht eine beitragsfreie Aufwandsentschädigung von maximal 537,78 Euro vor, die in dieser Höhe angesetzt werden kann. Hat eine Einrichtung grundsätzlich neben der „Erwachsenenbildung“ auch andere Aufgabenbereiche, so ist zu überprüfen, ob sie vorwiegend „Erwachsenenbildung“ betreibt.

Jedenfalls stellen sämtliche der gegenständlichen Vortragstätigkeiten bzw. der Tätigkeitsbereich der Berufungswerberin eine Erwachsenenbildung dar, die von der Berufungswerberin bislang zumindest vorwiegend betrieben wurde. Maßgeblich ist dabei, dass im § 49 Abs. 7 ASVG auf das Bundesgesetz über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln, BGBl. 171, 1973 (nachfolgend als „EB-Förderungsgesetz“ bezeichnet) der Begriff von „Erwachsenenbildung“ entsprechend definiert wird. Als „Erwachsenenbildung“ definiert dabei dieses EB Förderungsgesetz alle „Tätigkeiten, die im Sinne einer ständigen Weiterbildung die Aneignung von Kenntnissen und Fertigkeiten sowie der Fähigkeit und Bereitschaft zu verantwortungsbewusstem Urteilen und Handeln und die Entfaltung der persönlichen Anlagen zum Ziele haben.“

§ 2 Abs. 1 EB-Förderungsgesetz enthält als Konkretisierung des § 1 Abs. 2 leg. cit. eine demonstrative Aufzählung von Bildungssegmenten, die „insbesondere“ als Erwachsenenbildung gelten („Positivkatalog“):

- politische und sozial- und wirtschaftskundliche Bildung;
- berufliche Weiterbildung;
- Vermittlung der Erkenntnisse der Wissenschaften;
- Bildung als Hilfe zur Lebensbewältigung;
- sittliche und religiöse Bildung;
- musische Bildung;
- Nachholung, Fortführung und Erweiterung der Schulbildung.

§ 2 Abs. 2 EB-Förderungsgesetz enthält demgegenüber Ausschlussstatbestände, somit Bildungsbereiche, die jedenfalls nicht zur Erwachsenenbildung zählen („Negativkatalog“):

- Pflege des Volksbrauchtums;
- Unterrichtsveranstaltungen von Schulen i. S. d. Privatschulgesetzes;

- *Veranstaltungen der Glaubensverkündigung im Rahmen des Kultus;*
- *Veranstaltungen, die der Mitgliederwerbung oder der parteipolitischen Werbung dienen;*
- *innerbetriebliche Berufsaus- und -fortbildung.*

*Demnach ergibt sich deutlich, dass sich der Gesetzgeber im EB-Förderungsgesetz auf eine weite bzw. breite Auslegung dieser Definition verständigt und dieser sohin nur wenige konkrete Ausschlusskriterien aufgestellt hat. Ebenfalls hat der Gesetzgeber im Sinne des § 49 Abs. 7 ASVG eine klare Grenze zwischen Schulbildung und Erwachsenenbildung gezogen und ist diese Grenze mit dem Verlassen der Schule bzw. dem Abschluss der Berufsausbildung erkennbar. Zudem ist die Tatsache, dass berufstätige Personen als Weiterbildungsmaßnahme eine weitere Berufsausbildung absolvieren können, auch dem Gesetzgeber durchaus bewusst. Andernfalls wäre nämlich die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 10 Einkommenssteuergesetz unverständlich, in der es ausdrücklich (auch) um „Ausbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten beruflichen Tätigkeit“ geht.*

*Jedenfalls steht der Berufungswerberin der Status als Erwachsenenbildungseinrichtung im Sinne des § 49 Abs. 7 ASVG zu. Aus den genannten Gründen wurden die Nachforderungen im Sinne der verfahrensgegenständlichen Bescheide einschließlich der Haftung zu Unrecht erlassen, zumal sich auch die Finanzbehörde an den o. a. gesetzlichen Bestimmungen, insbesondere der Normierungen im ASVG bzw. EB-Förderungsgesetz u. ä. zu orientieren hat.*

*Im Übrigen sind sämtliche Kriterien eines Werkvertrages von Seiten der Vortragenden erfüllt und auch wirtschaftlich bzw. tatsächlich „gelebt“ worden. Die Kriterien einer Dienstnehmereigenschaft wurden nicht erfüllt.*

*Ähnliches gilt für das Fahrzeug der Berufungswerberin, wo eine Privatnutzung durch die Obfrau der Berufungswerberin unterstellt wird, welche Privatnutzung nicht erfolgte. Auch wenn keine Aufzeichnungen über die privat gefahrenen Kilometer geführt wurden, bedeutet dies nicht automatisch, dass entsprechende Privatfahrten vorgenommen worden sind. Vielmehr hat die Obfrau der Berufungswerberin bzw. eine andere Person mit dem gegenständlichen Fahrzeug einzig betrieblich veranlasste Fahrten und keine Privatfahrten vorgenommen, sodass eine entsprechende Nachversteuerung bzw. Verschreibung einer entsprechenden Lohnsteuer samt Dienstgeberbeitrag und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag zu Unrecht festgesetzt wurde.*

*Im Übrigen hat die Finanzbehörde die entsprechend vorgeschriebenen bzw. nachgeforderten Beträge nicht entsprechend nachvollziehbar aufgeschlüsselt und sind auch die angeführten Bemessungsgrundlagen nicht nachvollziehbar, sodass die entsprechenden Nachforderungen nicht nur dem Grunde, sondern auch der Höhe nach als unrichtig bestritten werden.*

*Beweis: Vorliegende Werkverträge der Vortragenden; PV.“*

Abschließend stellte der Beschwerdeführer die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

In Beantwortung eines Vorhalts teilte der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 5. Juni 2013 der belangten Behörde mit, sämtliche Referenten seien hauptberuflich anderweitig in einem Dienstverhältnis gestanden und daher nicht vom Beschwerdeführer wirtschaftlich abhängig. Ein (näher genannter) Referent sei in den letzten Jahren bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft als selbständiger Trainer gemeldet gewesen. Bei der Referentin B sei im Jahr 2011 die Bezahlung des Honorars monatlich in der Höhe der Geringfügigkeitsgrenze erfolgt.

Hinsichtlich der gegenständlichen Vertragsverhältnisse handle es sich um Werkverträge, da der jeweilige Referent dem Beschwerdeführer die Lieferung bzw. Erfüllung eines Werkes schulde. Sohin liege kein Dauerschuldverhältnis, sondern ein Zielschuldverhältnis vor. Die Referenten wählten nach ihren eigenen Zeitressourcen die Vortragstermine aus. Sohin stehe es zu keinem Zeitpunkt im Einflussbereich des Beschwerdeführers, ob die einzelnen Referenten im Rahmen eines Monats mehr oder weniger Vortragsabende durchführten. Diese könnten zudem ihre Arbeitsverpflichtung nach Belieben zur Gänze oder teilweise Dritten überbinden und sei diese Befugnis nicht nur auf bestimmte Arbeiten oder Ergebnisse, wie zum Beispiel Krankheit oder Urlaub beschränkt. Eine derartige Befugnis sei zumindest konkludent im Vorhinein wirksam eingeräumt worden. Sämtliche Lehrunterlagen für den Unterricht würden von den Referenten selbst erarbeitet und bereitgestellt werden. Insbesondere gestalteten die Referenten den Unterricht selbständig ohne Weisungen oder Vorgaben seitens des Beschwerdeführers zu erhalten. Die Leistungserbringung bzw. der Leistungserfolg erfolge im Rahmen der gesetzlichen Ausbildungsbestimmungen für die jeweiligen Lehrfächer. Durch diese Bindung der Referenten werde jedoch keinerlei persönliche Abhängigkeit begründet, sondern werde lediglich die vertraglich geschuldete Werkleistung umschrieben.

Der Beschwerdeführer sei nicht dauerhaft an bestimmten Örtlichkeiten eingemietet und verfüge somit über keine eigenen Kursräumlichkeiten bzw. Kursausstattung. Der Unterricht sei bei unterschiedlichen Seminarraumanbietern abgehalten worden; der Beschwerdeführer habe die Möglichkeit gehabt, sich je nach Verfügbarkeit tageweise einzumieten. Sämtliche Ressourcen wie etwa Tische, Stühle, Flipcharts, Beamer, etc. seien von den Seminarraumanbietern zur Verfügung gestellt worden.

Betreffend die Rückforderungen für die Jahre 2005 und 2006 werde Verjährung eingewendet. Entgegen den Ausführungen der belangten Behörde sei die Frage des Vorliegens der Erwachsenenbildung insbesondere bis zum Inkrafttreten der Änderung des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 22. Juli 2013 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben. Begründend wurde ausgeführt, das Recht, die Lohnsteuer und den Dienstgeberbeitrag festzusetzen, verjähre gemäß § 207 Abs. 2 BAO nach fünf Jahren. Die Verjährung beginne mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden sei.

Würden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen gesetzt, so verlängere sich die Verjährungsfrist um ein Jahr bis zur absoluten Verjährungsfrist von zehn Jahren. Mit der Prüfung sei im Jahr 2010 begonnen worden. Sowohl im Jahr 2011 als auch im Jahr 2012 seien Verlängerungshandlungen gesetzt worden. Somit sei die Festsetzung der Abgaben innerhalb der Verjährungsfrist erfolgt.

Der Beschwerdeführer habe als Bildungseinrichtung Weiterbildungsmöglichkeiten schwerpunktmäßig im Pflege- und Gesundheitsbereich für berufliche Um- und Wiedereinsteiger (z.B. Ausbildung zum Pflegehelfer, Heimhelfer, Ordinationsgehilfe, etc.) angeboten. Im Zuge der Prüfung sei der freie Dienstvertrag einiger Vortragenden steuerlich nicht anerkannt und stattdessen in ein echtes Dienstverhältnis gemäß § 47 EStG 1988 umqualifiziert worden. Laut Auskunft sei dem Beschwerdeführer der Status „Erwachsenenbildungseinrichtung“ nicht zuerkannt worden, der jedoch seit einem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes ohne steuerliche Relevanz sei.

Im Bereich der Einkommensteuer könnten Vortragende Dienstnehmer gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 oder Z 5 EStG 1988 sein. Dabei sei vorrangig zu prüfen, ob ein Dienstverhältnis nach den allgemeinen Kriterien des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliege. Nur dann, wenn kein Dienstverhältnis nach § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 vorliege, komme Z 5 zur Anwendung. Zu den Abgrenzungskriterien gehörten die wöchentlichen Vortragsstunden. Nach Überprüfung der Stundenaufzeichnungen habe sich ergeben, dass kein Vortragender die Kriterien nach § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 erfüllt habe, wohl aber einige die nach § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988.

Die Lohnsteuer sei nur in den Fällen vorgeschrieben worden, in denen die Einkünfte nicht bereits erklärt und versteuert worden seien. Im Zuge der Berufungsvorentscheidung sei jedoch zu berücksichtigen gewesen, dass auf Grund des Vorliegens eines Pflichtveranlagungstatbestandes einige Dienstnehmer selbst im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung die Lohnsteuer getragen hätten, sodass der Haftungsbescheid dementsprechend zu korrigieren gewesen sei. Der Beschwerdeführer werde daher nur mehr für die Lohnsteuer der Frau B im Jahr 2011 und für Herrn Mag. C im Jahr 2005 zur Haftung herangezogen.

Die Berufung gegen die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2005 bis 2011 werde stattgegeben, da die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 nicht zur Bemessungsgrundlage gehörten.

Es sei richtig, dass nicht zwingend an Hand eines Fahrtenbuches der Nachweis der betrieblichen Nutzung des Firmenfahrzeuges zu erfolgen habe. Es seien allerdings keine anderen geeigneten Unterlagen vorgelegt worden, die eine Überprüfung der betrieblichen und privaten Fahrten ermöglicht habe. Es gebe kein Verbot der Privatnutzung des Firmenfahrzeuges. Dieser Berufungspunkt sei daher abzuweisen gewesen.

Mit Schreiben vom 20. August 2013 stellte der Beschwerdeführer den Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin brachte der Beschwerdeführer vor:

*„Hinsichtlich KFZ-Nutzung:*

*Seit der Ersterzulassung am 16.08.2005 wurden mit dem gegenständlichen Fahrzeug mit Stichtag 16.08.2013 insgesamt 103.466 km zurückgelegt. Die KFZ-Benützung dient dabei der Betroffenen ausschließlich zu betrieblichen Zwecken, dies vornehmlich im Rahmen der Administration, Organisation und Abwicklung sämtlicher Schulungsmaßnahmen sowie diverser Bürotätigkeiten. Die Betroffene bietet als Bildungseinrichtung schwerpunktmäßig Aus- bzw. Weiterbildungsmöglichkeiten im Pflege- und Gesundheitsbereich an. Diese Lehrgänge finden in regelmäßigen Abständen statt, sodass seit der Ersterzulassung am 16.08.2005 bis zum 16.08.2013 eine annähernd gleichbleibende Nutzung des Firmenfahrzeugs von monatlich durchschnittlich 1.078 km bzw. jährlich durchschnittlich 12.933 km erfolgte. Die Betroffene legt hiefür exemplarisch ihre Fahrtenaufstellung für das Jahr 2009 als Nachweis für die ausschließlich betriebliche Nutzung des KFZ vor. Allfällige ergänzende Unterlagen insbesondere Rechnungen, Postzettel, Banküberweisungen für das Jahr 2009 werden der Abgabenbehörde als zusätzliche Beweismittel angeboten, dies als Beweis dafür, dass die KFZ Nutzung ausschließlich betrieblichen Zwecken diene.*

*Die Betroffene weist darauf hin, dass zur Durchführung von Pflegehelfer-, Heimhelfer-, Operationsgehilfen- und Ordinationsgehilfenlehrgängen es jedes Mal vorweg einer bescheidmäßigen Bewilligung des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung bedarf. Für diese bescheidmäßige Bewilligung müssen dem Amt der Steiermärkischen Landesregierung im Vorfeld immer handschriftlich unterfertigte Kooperationserklärungen mit Krankenhäusern, ärztlichen Leitungen, sowie Praktikumsvereinbarungen mit unterschiedlichen Pflegeheimen und mobilen Diensten der Hauskrankenpflege übermittelt werden. Dies bedeutet für die Betroffene, dass vor jeder Schulungsmaßnahme unterschiedliche Pflegeheime, mobile Dienste, Krankenhäuser und ärztliche Leitungen zwecks diesbezüglicher Vereinbarung von Praktikumsplätzen und Kooperationen mit dem KFZ aufzusuchen sind. Dies betrifft vor allem die Pflegehelferlehrgänge und Heimhelferlehrgänge, welche nach dem gesetzlichen Ausbildungsbestimmungen für die Teilnehmer neben dem theoretischen Unterricht auch Praktikumseinsätze in den unterschiedlichen Pflegeeinrichtungen vorsehen. Diese Praktikumseinsätze müssen für die Teilnehmer vor jeder Ausbildung ebenfalls verbindlich vereinbart sein und sind vorab dem Amt der Steiermärkischen Landesregierung zwecks Bescheiderteilung vorzulegen. Daher ergeben sich hiefür ebenfalls zusätzliche Fahrten, dies etwa zu den unterschiedlichen Pflegeheimen, mobilen Diensten und Krankenhäusern. Für den Pflegehelferlehrgang sind dabei insgesamt 800 Praktikumsstunden und im Heimhelferlehrgang insgesamt 200 Praktikumsstunden in unterschiedlichen Pflegeeinrichtungen anzusetzen. Weiters ist dem Amt der Steiermärkischen Landesregierung zwecks Bescheiderteilung ebenfalls die Unterschrift einer ärztlichen Leitung für die Pflegehelfer- und Operationsgehilfenlehrgänge vorzulegen.*

*Für die Betroffene hat Herr Primarius (...) als ärztlicher Leiter des Spitalsverbundes (...) die ärztliche Leitung für diese Lehrgänge in den letzten Jahren übernommen. Dr. (...) hat zum Abschluss dieser Lehrgänge die Abschlusszeugnisse der Teilnehmer zu unterfertigen,*



sodass sich hierfür ebenfalls Fahrten mit dem gegenständlichen KFZ zum LKH (...) vor und nach der Schulung ergeben. Des Weiteren sind für jeden Lehrgang, welche die Betroffene in ihrer Bildungseinrichtung anbietet ebenfalls Lehrgangsleitungen und deren Stellvertretungen mit bestimmten Qualifikationen beim Amt der Steiermärkischen Landesregierung zu bekanntzugeben. Voraussetzung hierfür ist ua. die Qualifikation als akademische Lehrer für Gesundheits- und Krankenpflege (GuK). Seit dem Jahr 2007 hat Frau Mag. (...), akademische Lehrerin für Gesundheits- und Krankenpflege, aus Wien, die Lehrgangsleitung für die Pflegehelferausbildung der Betroffenen übernommen. Frau DGKS (...), akademische Lehrerin für Gesundheits- und Krankenpflege, aus Graz, hat die Lehrgangsleitung-Stellvertretung seit dem Jahr 2007 für die Pflegehelferlehrgänge der Betroffenen übernommen. Ebenso steht Frau Mag. (...), akademische Lehrerin für GuK, aus Wien, der Betroffenen als Lehrkraft für die Pflegehelferlehrgänge zur Verfügung. Aufgrund der Tatsache, dass sich die Betroffene in einer ländlichen Region befindet, sind keine näherliegenden ähnlich qualifizierte akademische Lehrer für GuK verfügbar, sodass auf Frau Mag. (...), Frau Mag. (...) und Frau (...) zwingend zurückgegriffen werden muss. Daher ergeben sich ebenfalls Fahrten zu den Lehrgangsleitungen nach Wien und Graz. Weiters wurden zur Abwicklung der Bürotätigkeiten der Betroffenen regelmäßig Fahrten zum Postamt, zur Bank und Einkäufe für Kurs- und Büromaterial unternommen. Zwecks Kursbetreuung mussten die unterschiedlichen Kursräumlichkeiten, in diesen der Unterricht für die Teilnehmer stattgefunden haben, ebenfalls mit dem gegenständlichen Fahrzeug aufgesucht werden. Die von der Betroffenen angebotenen Lehrgänge wiederholen sich nachweislich jedes Jahr, sodass bei einer Kilometerleistung von durchschnittlich 1.078 km monatlich bzw. durchschnittlich 12.933 km jährlich keine Privatfahrten von Arbeitnehmern der Betroffenen oder Dritten ergeben. Sohin wird das gegenständliche Fahrzeug ausschließlich betriebsbedingt verwendet. Daher ist kein Sachbezug für eine Privatnutzung des KFZ anzusetzen.

Beweis: Foto Tachostand vom 16.08.2013; Aufstellung Lehrgänge und Kursorte; Fahrtenaufstellung aus dem Jahr 2009 für den Zeitraum Jänner bis Dezember; Kilometeraufstellung des Dienstfahrzeuges für das Jahr 2009; weitere Unterlagen insbesondere Rechnungen, Postzettel, Banküberweisungen etc. vorbehalten

Lehrkraft Mag. C

Betreffend die Forderung für das Jahr 2005 verweist die Betroffene sowohl auf die Berufungsschrift von Mag. C als auch auf die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes (...) jeweils mit der Steuernummer (...). Daraus ist ersichtlich, dass die von der Betroffenen an Mag. C bezahlten Honorarnoten von ihm beim zuständigen Finanzamt als Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit erfasst bzw. versteuert wurden, da Mag. C auch für andere Bildungseinrichtungen tätig ist. Da die Einkommensteuer bereits von ihm bezahlt wurde, sind die Zahlungen an Mag. C daher nicht im Haftungsbescheid aufzunehmen. Für die Betroffene ist es zudem unerklärlich, wie bei einer derart niedrigen Bemessungsgrundlage eine Lohnsteuerpflicht in Höhe von Euro 459,78 entstehen kann. Des Weiteren verweist die Betroffene insbesondere auf ihre Berufungsausführungen

*vom 02.04.2013 hinsichtlich steuerlicher Begünstigung in der „Erwachsenenbildung“. Diesbezüglich befindet sich die Betroffene in einem Verfahren mit der GKK zwecks (nachträglicher) Anerkennung als Erwachsenenbildungseinrichtung.*

*Beweis: Berufung des Mag. C; Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes (...); Berufung vom 02.04.2013 samt Berufungsergänzung jeweils zur Steuernummer (...)*

*Lehrkraft Frau DGKS B:*

*Die Betroffene weist darauf hin, dass die Bezahlung des Honorars 2011 bei der Referentin B, wie aus der Honorarübersicht ersichtlich jeweils monatlich unter der Geringfügigkeitsgrenze erfolgte. Hinsichtlich Lohnverrechnung bezogen auf das Gesamtjahr ergibt sich sohin keineswegs eine Lohnsteuerpflicht in Höhe von Euro 3.308,32.*

*Beweis: Honoraraufstellung B; Überweisungsbelege“*

Im Vorlagebericht vom 1. Oktober 2013 teilte die belangte Behörde mit, die Einkünfte des Herrn Mag. C aus der Vortragstätigkeit beim Beschwerdeführer seien bereits im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2005 berücksichtigt worden.

Mit Schreiben vom 24. April 2017 teilte das Bundesfinanzgericht dem Beschwerdeführer mit, die vorgelegte „*Fahrtenaufstellung*“ erfülle nicht die an solche Nachweise gestellten Anforderungen. Unter Anführung von Beispielen seien die darin enthaltenen Eintragungen nach Ansicht des Berichterstatters nicht unbedingt glaubwürdig. Die vorgelegte Aufstellung sei für den Nachweis der ausschließlichen betrieblichen Nutzung des Kraftfahrzeuges nicht geeignet.

In Beantwortung dieses Vorhalts teilte der Beschwerdeführer mit, er ersuche um Aussetzung des Verfahrens. Er habe gegen ein Erkenntnis des Bundesverwaltungsgerichts Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof erhoben. In Beantwortung eines weiteren Vorhalts übermittelte der Beschwerdeführer mit Eingabe vom 6. Juni 2017 eine Kopie der Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof.

Mit Schreiben vom 8. August 2017 übermittelte der Beschwerdeführer neben den bereits mit dem Vorlageantrag übermittelten Unterlagen (Fahrtenaufstellungen für das Jahr 2009, Aufstellung der Lehrgänge, etc.), einen Nachweis der Pensionsversicherungsanstalt, Rechnungen der Seminarraumanbieter, Rechnungen zu Einkäufen und Postbelege und einen Bescheid des Landeshauptmannes) und brachte vor, die Obfrau sei mittlerweile pensioniert und diese könne der mündlichen Verhandlung nicht beiwohnen, weil bereits die An- und Abreise zu dieser „*einen nicht einkalkulierbaren außerordentlichen finanziellen Aufwand*“ darstelle. Weiters wurde in diesem Schreiben (ähnlich wie im Vorlageantrag) ausführlich dargelegt, welche Fahrten für die Organisation und Durchführung der vom Beschwerdeführer angebotenen Lehrgänge erforderlich gewesen seien. Die Obfrau verfüge nach wie vor über keinen eigenen Personenkraftwagen.

Der mündlichen Verhandlung am 9. August 2017 ist der Beschwerdeführer fern geblieben, die belangte Behörde hatte keine weiteren Vorbringen.

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 der Beschwerdeführer, ein Verein, in den verfahrensgegenständlichen Jahren Ausbildungen zur Pflegehilfe, Ordinationshilfe, Heimhilfe und zur Operationshilfe organisiert und durchgeführt hat. Vom Beschwerdeführer wurden die für die Abhaltung der von ihm angebotenen Kurse und Ausbildungen (nachfolgend als Kurs bezeichnet) benötigten Räumlichkeiten und Infrastruktur angemietet bzw. zur Verfügung gestellt. Die jeweiligen Vortragenden waren nebenberuflich für den Beschwerdeführer tätig. Mit diesen wurde ein als Werkvertrag bezeichneter Vertrag abgeschlossen. Darin wurden das Lehrfach, der Honorarsatz und der Fahrtkostenersatz geregelt. Es stand den Vortragenden frei, Vortragstätigkeiten bei den vom Beschwerdeführer angebotenen Kursen zu übernehmen. Bei einer Zusage waren sie im Regelfall an die mit dem Beschwerdeführer vereinbarten Kurszeiten gebunden. Das zeitliche Ausmaß und die Lehrinhalte waren durch Gesetz oder Verordnung vorgegeben, in der Didaktik waren die Vortragenden frei. Die Kursunterlagen wurden von den Vortragenden zur Verfügung gestellt und vom Beschwerdeführer vervielfacht. Frau B war für den Beschwerdeführer als Fachreferentin beim Pflegehilfe- und Operationsgehilfenlehrgang sowie beim Heimhilfelehrgang tätig.

Die Obfrau des Vereins war bei diesem nichtselbständig beschäftigt. Im Betriebsvermögen des Beschwerdeführers stand ein Personenkraftwagen. Dieser wurde von der Obfrau des Vereins nicht nur für beruflich veranlasste Fahrten benutzt. Auf die Obfrau des Vereins, die ihren Hauptwohnsitz in Ort hatte, war im verfahrensgegenständlichen Zeitraum kein Kraftfahrzeug zugelassen.

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 vorstehende Sachverhalt ergab sich aus den Vorbringen des Beschwerdeführers und aus den Aussagen der im Rahmen der durchgeführten Betriebsprüfung vorgenommenen Einvernahmen der Vortragenden sowie aus den vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen. Die Tatsache, dass auf die Obfrau des Vereins kein Kraftfahrzeug zugelassen war, stand auf Grund einer vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Abfrage im KFZ-Zentralregister fest und wurde durch die Ausführungen des Beschwerdeführers im

Schreiben vom 8. August 2017 bestätigt (argumentum: verfügt nach wie vor über keinen eigenen Personenkraftwagen).

Die (für das Jahr 2009) vorgelegten Aufzeichnungen vermochten den Nachweis, dass die Obfrau des Vereins das auf diesen angemeldete Kraftfahrzeug in den verfahrensgegenständlichen Jahren ausschließlich für beruflich veranlasste Fahrten benutzt hat, nicht erbringen. Zum einen erfüllt die vom Beschwerdeführer vorgelegte, automationsunterstützt erstellte Fahrtenaufstellung nicht die an derartige Aufzeichnungen gestellten Anforderungen. Denn solche haben zumindest das Datum, die Dauer, das Ziel, den Zweck, den Beginn und das Ende einer Reise sowie den Kilometerstand bei Beginn und Ende der Reise und die gefahrenen Kilometer zu enthalten. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann von einem einwandfreien Nachweis nicht gesprochen werden, wenn die Aufzeichnungen zum Beispiel keine Angaben über das verwendete Kraftfahrzeug und über die Anfangs- und Endkilometerstände von beruflich veranlassten Fahrten enthalten. Die dem Nachweis der beruflich veranlassten Fahrten und der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecken dienenden Aufzeichnungen müssen hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein. Dazu gehört auch, dass solche Aufzeichnungen zeitnah und in geschlossener Form geführt werden. Da die dabei zu führenden Aufzeichnungen eine buchförmige äußere Gestalt aufweisen sollen, ist es erforderlich, dass die geforderten Angaben in einer gebundenen oder jedenfalls in einer in sich geschlossenen Form festgehalten werden müssen, die nachträgliche Einfügungen oder Veränderungen ausschließt oder zumindest deutlich als solche erkennbar werden lässt. Die bloß für das Jahr 2009 vorgelegte Fahrtenaufstellung erfüllt diese Anforderungen nicht. Diese lässt sich jederzeit ändern oder ergänzen und enthält keinen Hinweis auf das verwendete Kraftfahrzeug, keine Angaben über die Dauer der darin angegebenen Reisen und auch keine Kilometerstände zu Beginn und Ende der Reisebewegungen. Darüber hinaus wurde die vorgelegte Aufstellung für das Jahr 2009 nicht zeitnah erstellt. Denn noch in der Berufungsschrift vom 2. April 2013 wurde vorgebracht, es seien keine Aufzeichnungen über die durchgeführten Fahrten erstellt worden. Erst mit dem Vorlagebericht wurde exemplarisch für das Jahr 2009 eine Aufstellung vorgelegt. Das Bundesfinanzgericht erachtete es daher als erwiesen, dass diese erst nachträglich erstellt worden ist.

Zum anderen sind die in der vorgelegten Aufstellung enthaltenen Eintragungen nicht glaubwürdig. Die Obfrau, die das verfahrensgegenständliche Kraftfahrzeug benutzt hat, hatte in den verfahrensgegenständlichen Jahren laut der vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Abfrage im Zentralen Melderegister ihren Hauptwohnsitz in Ort. Auch im Vereinsregister ist bei der Obfrau die Adresse ihres Hauptwohnsitzes in Ort als Zustellanschrift ausgewiesen. Für das Bundesfinanzgericht stand daher fest, dass die Obfrau in den verfahrensgegenständlichen Jahren ihren Hauptwohnsitz in Ort hatte. Bestätigung findet dies durch die Ausführungen im Schreiben des Beschwerdeführers vom 8. August 2017. Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist es unwahrscheinlich,

vielmehr sogar auszuschließen, dass die beim Beschwerdeführer beschäftigte Obfrau, die das verfahrensgegenständliche Kraftfahrzeug benutzt hat, die Strecke zwischen ihrem Wohnort in Ort und dem Sitz des Beschwerdeführers in Ort1 mit einem anderen Verkehrsmittel (öffentlich, etc.) als dem auf den Beschwerdeführer zugelassenen Kraftfahrzeug zurückgelegt hat, um anschließend - so wie zum Beispiel für den 5., 9., 13., 15., 16., 19., 20. Jänner 2009, etc. angegeben - als erste Fahrt des Tages eine solche von Ort1 nach Ort zu absolvieren, oder wie zum Beispiel am 8. oder 14. Jänner 2009, etc. eine Fahrt anzutreten, die von Ort1 kommend über Ort führt und darüber hinausgeht. Ebenso unglaublich erscheinen zum Beispiel am 12., 16. oder 19. Jänner 2009, etc. die Eintragungen, wonach die letzten Fahrten des Tages von Ort nach Ort1 geführt haben sollen, um dann wiederum mit einem anderen Verkehrsmittel von Ort1 zum Wohnsitz nach Ort zu gelangen.

Mit der (nur für das Jahr 2009) vorgelegten Aufstellungen konnte der Beschwerdeführer weder nachweisen, noch glaubhaft machen, dass das verfahrensgegenständliche Kraftfahrzeug von der bei ihm beschäftigten Obfrau ausschließlich für beruflich veranlasste Fahrten verwendet worden ist. Vielmehr erachtet es das Bundesfinanzgericht als erwiesen, dass die Obfrau das Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und auch für sonstige Privatfahrten verwendet hat. Daran vermochten auch die Vorbringen des Beschwerdeführers nichts zu ändern. Es wird seitens des Bundesfinanzgerichtes nicht bestritten, dass im Zusammenhang mit den vom Beschwerdeführer angebotenen Kursen beruflich veranlasste Fahrten notwendig waren, jedoch lässt sich daraus unter Berücksichtigung der vorstehenden Erwägungen eine ausschließliche berufliche Verwendung des Kraftfahrzeuges nicht ableiten.

Gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen. Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind gemäß § 15 Abs. 2 EStG 1988 in der Fassung vor BGBl. I Nr. 118/2015 mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Die zu § 15 Abs. 2 EStG 1988 ergangene Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswerteverordnung) bestimmt in der für die verfahrensgegenständlichen Jahre geltenden Fassung betreffend die Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges Folgendes:

*„§ 4. (1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, dann ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 600 Euro monatlich, anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Selbständig bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten.“*

*(2) Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal 300 Euro monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.*

*(...)“*

Da die Obfrau des Beschwerdeführers das verfahrensgegenständliche Kraftfahrzeug auch für nicht beruflich veranlasste Fahrten verwendet hat, war ein Sachbezug anzusetzen.

Gemäß § 4 Abs. 2 Sachbezugswerteverordnung ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (verminderter Sachbezug) nur dann anzusetzen, wenn nachgewiesen wird, dass das arbeitgebereigene Kraftfahrzeug im Jahresdurchschnitt monatlich für Privatfahrten (einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) von nicht mehr als 500 Kilometer verwendet wird. Der in der genannten Bestimmung geforderte Nachweis erfordert neben einer konkreten Behauptung betreffend die Anzahl der für Fahrtstrecken im Sinne des § 4 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung zurückgelegten Kilometer auch die Beibringung geeigneter Beweismittel. Im Zusammenhang mit der Nachweisführung trifft den Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht (VwGH 23.11.2004, 2001/15/0083).

Der geforderte Nachweis, dass das arbeitgebereigene Kraftfahrzeug im Jahresdurchschnitt nicht für mehr als 500 Kilometer monatlich für Privatfahrten genutzt wird, ist üblicherweise ebenfalls durch ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch zu erbringen. Außer dem Fahrtenbuch kommen auch andere Beweismittel zur Führung des in Rede stehenden Nachweises in Betracht (VwGH 18.12.2001, 2001/15/0191).

Ein Fahrtenbuch oder die anderen Beweismittel haben die beruflichen und privaten Fahrten zu enthalten und müssen fortlaufend, zeitnah und übersichtlich geführt sein sowie die vorstehend genannten Angaben enthalten. Automationsunterstützt geführte Aufzeichnungen genügen den Anforderungen nur dann, wenn nachträgliche Änderungen technisch ausgeschlossen sind oder dokumentiert oder offen gelegt werden (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG §16 Rz. 220).

Mit der für das Jahr 2009 vorgelegten Aufstellung konnte aus den dargelegten Erwägungen nicht nachgewiesen werden, dass die beim Beschwerdeführer beschäftigte Obfrau in den Jahren 2005 bis 2011 das verfahrensgegenständliche Kraftfahrzeug im Jahresdurchschnitt nicht mehr als 500 Kilometer monatlich für Privatfahrten genutzt hat.

Nachweisen heißt, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache (eben die Überzeugung hiervon) herbeizuführen (VwGH 14.12.1994, 93/16/0191). Nach der Rechtsprechung genügt daher die Glaubhaftmachung durch den Abgabepflichtigen nicht (VwGH 28.6.1995, 89/16/0014).

Die vorgelegte Aufstellung vermochte aufgrund der vorstehenden Erwägungen nicht zu überzeugen, dass die monatlichen Fahrtstrecken für Fahrten im Sinne des

§ 4 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung im Jahresdurchschnitt nicht mehr als 500 Kilometer betragen haben. Die lediglich für ein Jahr vorgelegte Aufstellung war für die Erbringung des geforderten Nachweises nicht geeignet. Mangels Nachweises lagen die Voraussetzungen für die Anwendung des verminderten Sachbezugswertes nicht vor.

§ 25 Abs. 1 EStG 1988 in der Fassung BGBl. I Nr. 109/2006 bestimmt (auszugsweise) Folgendes:

*„Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:*

*1. a) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. (...)*

*5. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe- (Versorgungs-) Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausüben, und zwar auch dann, wenn mehrere Wochen- oder Monatsstunden zu Blockveranstaltungen zusammengefasst werden. “*

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. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b vorliegen. Ein Dienstverhältnis ist weiters bei Personen anzunehmen, die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 beziehen.

Ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 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). Nicht alle Bestimmungsmerkmale müssen gemeinsam vorliegen bzw. können sie in unterschiedlich starker Ausprägung bestehen (VwGH 31.3.2005, 2000/15/0127).

Betreffend die Weisungsgebundenheit ist grundsätzlich zwischen den persönlichen Weisungen einerseits und den sachlichen Weisungen andererseits zu unterscheiden. Eine sachliche Weisungsgebundenheit, die sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Arbeitsleistung bezieht, begründet für sich allein kein Dienstverhältnis.

Das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht hingegen ruft einen Zustand wirtschaftlicher Abhängigkeit und persönlicher Gebundenheit hervor (VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071). 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.

Auf Grund des festgestellten Sachverhaltes ging die belangte Behörde in der Berufungsvorentscheidung zu Recht davon aus, dass Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 nicht gegeben waren und somit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 nicht vorlagen.

Zu der Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 ist grundsätzlich festzuhalten, dass es im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liegt, die Bezüge von Personen, die bei einer Bildungseinrichtung eine unterrichtende Tätigkeit im Rahmen eines von der jeweiligen Bildungseinrichtung vorgegebenen Lehr-, Studien- oder Stundenplanes ausüben, generell als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einzuordnen, auch wenn ohne eine solche Regelung im Einzelfall nach den von Rechtsprechung und Lehre entwickelten Kriterien die Merkmale einer selbständigen Tätigkeit überwiegen sollten. Wenn der Gesetzgeber in diesem Zusammenhang der Lehrplanbindung die entscheidende Bedeutung für die Einkünftezuordnung zukommen lässt, kann dem nicht entgegen getreten werden. Es bestehen keine Bedenken, dass Bildungseinrichtungen durch die Regelung des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 gleichsam automatisch die Funktion eines Arbeitgebers erhalten und für das betroffene Lehrpersonal die Einkommensteuer im Abzugsweg einzubehalten und abzuführen haben (VfGH 20.6.2006, G9/09).

Frau B hatte sich - so wie die anderen für den Beschwerdeführer tätigen Vortragenden – an vorgegebene Lehr- und Stundenpläne zu halten. Die Lehr- und Stundenpläne für die Ausbildungen in der Pflege- und Operationshilfe sowie in der Heimhilfe waren durch Gesetz oder Verordnung geregelt. Frau B, die bei den von ihr übernommenen Lehrgängen laut der vom Beschwerdeführer vorgelegten Aufstellung bei diesen Lehrgängen für diesen tätig war, übte ihre Tätigkeit somit auf Grund vorgegebener Lehr- und Stundenpläne aus. Für solche Fälle fingiert der Gesetzgeber, dass die dafür erhaltenen Entgelte lohnsteuerpflichtig zu behandeln sind. Bei den Entgelten, die Frau B für ihre Vortragstätigkeit vom Beschwerdeführer erhalten hat, handelte es sich daher um Einkünfte im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 (vgl. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0245).

Ergänzend ist festzuhalten, dass der Verfassungsgerichtshof mit dem bereits genannten Erkenntnis vom 20. Juni 2006 den zweiten Satz des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988, wonach *„Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe- (Versorgungs-) Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die an Einrichtungen tätig sind, die überwiegend Erwachsenenbildung im Sinne des § 1 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln, BGBl. Nr. 171/1973, betreiben, ausgenommen Abs. 1 Z 1 lit. a ist anzuwenden“* nicht darunter fallen, mit dem Ablauf des 31. Dezember 2006 als verfassungswidrig aufgehoben hat.

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). Auf Grund der Ausführungen der belangten Behörde in der Berufungsvorentscheidung und im Vorlagebericht stand für das Bundesfinanzgericht fest, dass - mit Ausnahme der Frau B betreffend das Jahr 2011 – bei den für den Beschwerdeführer tätigen Vortragenden bei den Festsetzungen der Einkommensteuer die vom Beschwerdeführer vereinnahmten Entgelte Berücksichtigung gefunden haben. Für das Bundesfinanzgericht bestand kein Grund, für die von den Vortragenden (ausgenommen Frau B für das Jahr 2011) vereinnahmten Entgelte den Beschwerdeführer als Arbeitgeber (weiterhin) in Anspruch zu nehmen. Es bedurfte daher betreffend die anderen Vortragenden keiner Erwägungen, weil selbst bei Vorliegen von Einkünften im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 der Beschwerdeführer nicht zur Haftung heranzuziehen gewesen wäre.

Ist der Arbeitnehmer bei einem Arbeitgeber im Kalendermonat durchgehend beschäftigt, ist gemäß § 77 Abs. 1 EStG 1988 der Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat. Beginnt oder endet die Beschäftigung während eines Kalendermonats, so ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendertag. Gemäß § 66 Abs. 1 EStG 1988 wird die Lohnsteuer durch die Anwendung des Einkommensteuertarifes auf das hochgerechnete Jahreseinkommen ermittelt. Der Hochrechnungsfaktor ist der Kehrwert des Anteils des Lohnzahlungszeitraums am Kalenderjahr. Frau B war fallweise beim Beschwerdeführer beschäftigt, durch die Hochrechnung ergab sich die von der belangten Behörde festgesetzte 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. Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 und seit 1. Jänner 2010 sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG. Einkünfte im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 lösen somit – wie die belangte Behörde in der Berufungsvorentscheidung festgestellt hat - keine Dienstgeberbeitragspflicht aus (*Kuprian in Csaszar/Lenneis/Wanke*, FLAG, § 41 Rz 33). Für die an die Vortragenden ausbezahlten Entgelte war daher kein Dienstgeberbeitrag zu leisten.

Das Recht, Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag festzusetzen, verjährt gemäß § 207 Abs. 2 BAO nach fünf Jahren. Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist. Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich gemäß § 209 Abs. 1 BAO die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert worden ist.

Mit der Lohnsteuerprüfung für die Jahre 2005 bis 2008 ist am 19. Mai 2010 begonnen worden und der Prüfungsauftrag ist an diesem Tag vom Beschwerdeführer übernommen worden. Im Mai und Juni 2011 wurden vom Prüforگان die für den Beschwerdeführer tätigen Vortragenden einvernommen. Im März und Mai 2012 erfolgten Anfragen und Beantwortungen betreffend das Vorliegen des Status einer Erwachsenenbildungseinrichtung. Es sind somit in den Jahren 2010, 2011 und 2012 Amtshandlungen erfolgt, die Verlängerungen der Verjährungsfristen zur Folge hatten. Im Zeitpunkt der Bescheiderlassungen lag daher Verjährung nicht vor.

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 stützt die Entscheidung auf den klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Bestimmungen und auf die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes und des Verwaltungsgerichtshofes. 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 2. Oktober 2017