

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache Bf, [Adresse], über die Beschwerde vom 14.10.2009 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Bruck Eisenstadt Oberwart vom 11.09.2009, [Abgabekontonummer], betreffend Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 sowie Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für 2008 zu Recht erkannt:

1.) Der Bescheid betreffend Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 für 2008 wird abgeändert.

Der Beschwerdeführer wird gemäß § 82 EStG 1988 als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer für 2008 in Anspruch genommen:

1.) für die Arbeitnehmer:	in Höhe von
A1, VNR 1	676,58 EURO
A2, VNR 2	1.603,48 EURO
2.) für nicht abgeführte Lohnsteuer 05/08	215,01 EURO
insgesamt	2.495,07 EURO

2.) Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für 2008 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Im Rahmen einer im Unternehmen des Beschwerdeführers (Bf) durchgeführten die Jahre 2006 bis 2008 umfassenden Außenprüfung der lohnabhängigen Abgaben (GPLA) wurde

festgestellt, dass der Bf von April bis Dezember 2008 zwei Arbeitnehmer beschäftigte, für die er keine Lohnabgaben einbehalten und abgeführt hat.

Grundlage für diese Feststellungen war der Bericht über die am 14.05.2009 durch Organe des Finanzamtes FA auf einer Baustelle (Bauvorhaben B) durchgeführte Beschäftigungskontrolle, bei der die beiden ungarischen Staatsangehörigen A1 und A2 bei Montagearbeiten angetroffen wurden. Als ihren "Chef" nannten sie den Bf.

Dieser gab bei seiner Befragung an, dass die beiden Herren seit 6.5.2009 jeweils wochentags auf dieser Baustelle tätig gewesen seien. Insgesamt würden die beiden Herren schon seit ca. drei Jahren jeweils 6 bis 7 Monate pro Jahr für ihn arbeiten; die restliche Zeit würden sie in Ungarn verbringen.

Sowohl er und sein Mitarbeiter als auch die beiden ungarischen Staatsangehörigen würden Fenster und Rodulux-Fassaden montieren. Alle vier würden die gleiche Arbeit verrichten. Die beiden Ungarn würden 13,00 EURO pro Stunde von ihm bekommen. Sie würden Rechnungen schreiben, in denen sie die geleisteten Stunden mit 13,00 EURO multiplizierten, und dieser Betrag werde ihnen vom Bf ausbezahlt.

Der Bf schaffe den beiden ungarischen Staatsbürgern jeden Tag morgens die Arbeit an. Wenn sie damit fertig seien, kämen sie zu ihm und er "schaffe ihnen neue Arbeit an". Das zu verarbeitende Material würde der Auftraggeber des Bf, die Firma F, beistellen, das Werkzeug würde die beiden Herren vom Bf erhalten.

Die Arbeitszeiten seien normalerweise mit 7:30 Uhr bis 16:30 Uhr festgelegt. Derzeit müssten der Bf, sein Mitarbeiter und die beiden Herren aber etwas länger arbeiten. Der Bf und sein Mitarbeiter würden täglich pendeln, die Herren A2 und A1 würden aber in FA nächtigen. Das Quartier werde vom Bf bezahlt, die Kosten würden gegenverrechnet. Die beiden Herren würden seit zwei Jahren nur für den Bf arbeiten.

Für mangelhafte Arbeit würde nur der Bf haften. Daher weise er die Herren auf Mängel sofort hin und verlange von ihnen, dass sie diese ausbessern. Die beiden Herren könnten sich auch nicht vertreten lassen und müssten sich bei ihm melden, wenn sie krank seien oder sich frei nehmen wollten.

Gegen die den Feststellungen der GPLA folgenden Bescheide betreffend Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 und Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für 2008 brachte der steuerliche Vertreter des Bf fristgerecht die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung ein und ersuchte um Fristerstreckung für die Nachreichung einer Begründung.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 20.10.2009 wurde der Bf aufgefordert, bis 20.11.2009 die Mängel der Berufung (Fehlen einer Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird, sowie einer Erklärung, welche Änderungen beantragt werden, und einer Begründung) zu beheben, andernfalls die Berufung als zurückgenommen gelte.

Mit Schreiben vom 17.11.2009 ergänzte der Bf seine Berufung dahingehend, dass er erklärte, er sei nicht der Arbeitgeber der Herren A1 und A2, weshalb er für deren Bezüge auch keine lohnabhängigen Abgaben zu leisten habe. Die beiden Herren seien im Rahmen ihres Gewerbes als Subunternehmer auf Basis von Werkverträgen für ihn tätig gewesen.

Die Herren A1 und A2 besäßen seit Februar 2007 bzw. März 2007 einen Gewerbeschein, der sie zu einer selbständigen Tätigkeit berechtige. Sie unterlägen seit Juni 2007 der Pflichtversicherung in der gewerblichen Sozialversicherung und hätten im Herbst 2007 beim Finanzamt Eisenstadt die Vergabe einer Steuernummer beantragt. Diese sei erst nach eingehender Prüfung und Nachschau durch das Finanzamt Eisenstadt vergeben worden, und es sei auch der Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheid 2007 am 04.05.2007 bzw. 05.05.2007 ergangen.

Der Bf verlege bei der Übernahme von größeren Aufträgen Teile des übernommenen Auftrages zur Bauausführung berechtigterweise an Subunternehmer. Teilweise führe er auch Aufträge gemeinsam mit seinem Mitarbeiter, Herrn M, im Rahmen seines Einzelunternehmens selbst aus.

Beim verfahrensgegenständlichen Vorhaben habe der Bf Fenster- und Fassadenmontagen auf der Baustelle des Bauvorhabens B, als Subunternehmer der Firma F, übernommen. Der Bf habe die Fenster- und Fassadenmontage an die Einzelunternehmer Herrn A1 und Herrn A2 weitergegeben.

Vor Beginn der Auftragsausführung habe der Bf mit den Subunternehmern A1 und A2 die Ausführung des Projektes besprochen und gemeinsam festgelegt, welcher Zeitaufwand für die auszuführende Werkleistung maximal benötigt werde. Weiters sei vereinbart worden, dass aufgrund der zu erbringenden Werkleistungen die Abrechnung nach dem tatsächlichen Arbeitsaufwand zu einem Stundensatz von 13,00 EURO erfolge, wobei gemäß § 19 UStG der Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger vereinbart worden sei.

Die Ausführung der Werkleistungen beim Bauvorhaben B sei nach Vorgabe des Auftraggebers generell so erfolgt, dass eine Bauausführung primär in der Zeit von 7.30 bis 16.30 Uhr zu erfolgen gehabt hätte. Diese Vorgabe sei seitens der Bauleitung aufgestellt worden, um die Arbeiten der einzelnen Gewerke auf der Baustelle koordinieren zukönnen. Da sowohl dem Bf als Auftragnehmer der Firma F, als auch seinen Auftragnehmern die fristgerechte Fertigstellung der Werkleistung vorgegeben gewesen sei, sei es ab Mitte Mai 2009 notwendig gewesen, die grundsätzlich von der Bauleitung vorgegebenen Arbeitszeiten auf der Baustelle auszudehnen, um die rechtzeitige Fertigstellung des Werks zu gewährleisten.

Der Umstand, dass der Bf als Auftraggeber der Herren A1 und A2 die von ihnen erbrachte Werkleistung laufend kontrolliert habe, rühre einzig daher, dass der Bf der Auftraggeberin zur ordnungsgemäßen und mangelfreien Ausführung der übernommenen Werkleistung verpflichtet gewesen sei. Für den Fall, dass der Bf seine Werkleistung

mangelhaft erbringe oder diese von den beauftragten Subunternehmern mangelhaft erbracht würde, habe der Bf seitens der Auftraggeberin mit der Geltendmachung von Gewährleistungsansprüchen zu rechnen, sodass er schon aus diesem Grund darauf achte, dass seine Auftragnehmer die von ihnen übernommene Werkleistung ordnungsgemäß erbringen würden.

Wenn das Finanzamt davon ausgehe, dass ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts vorliege, so sei dies unrichtig. Die Vereinbarung der Abrechnung nach tatsächlichem Aufwand und Vereinbarung eines Stundensatzes sei eine zulässige Abrechnungsweise zwischen Werkbesteller und Werkunternehmer. Gerade durch die Vereinbarung einer Höchstanzahl von Stunden für die Erbringung der vereinbarten Werkleistung werde das unternehmerische Risiko der Subunternehmer offenkundig.

Wenn vom Finanzamt davon ausgegangen werde, dass es sich bei der von den Subunternehmern erbrachten Werkleistung um kein abtrennbares Werk handle, so sei darauf hinzuweisen, dass der Bf mit seinen Subunternehmern auf der Baustelle konkretisiere, welche Teile der Fassade und welche Fenster von ihnen im Rahmen des Werkvertrages zu montieren seien. Es sei bei Bauvorhaben in Größe des Bauvorhabens B durchaus üblich, dass die Details der Auftragsauführung erst anlässlich einer Unterredung und Baubesprechung vor Ort festgelegt würden, sodass dieses vom Finanzamt ins Treffen geführte Argument ebenfalls keine Dienstnehmereigenschaft der Subunternehmer zu begründen vermöge. Der Umstand, dass sich die Subunternehmer an die allgemeinen Arbeitszeiten auf der Baustelle zu halten hätten, sei auf die generellen Vorgaben und Vorschriften, die seitens der Bauleitung festgelegt worden seien, zurückzuführen. An diese Vorschriften und Vergaben hätte sich auch der Bf zu halten.

Der Umstand, dass der Bf seine Subunternehmer auf Mängel bei deren Werkleistung aufmerksam gemacht habe, vermöge keine Dienstnehmereigenschaft zu konstruieren, zumal er gegenüber seiner Auftraggeberin, der Firma F, verpflichtet gewesen sei, seine Werkleistung ordnungsgemäß zu erbringen. Der Bf hätte daher ein Interesse daran, dass seine Subunternehmer ihr Werk mangelfrei erbringen, und hätte von ihm erkannte Mängel auch zu rügen.

Bei der vorzunehmenden Gesamtbeurteilung der Umstände des Tätigwerdens der Subunternehmer für das Unternehmen des Bf sei erkennbar, dass keine Dienstnehmereigenschaft gemäß § 47 Abs 2 EStG der Herren A2 und A1 vorliege. Die Herren A2 und A1 seien im Rahmen ihres Gewerbes als Subunternehmer auf Basis eines Werkvertrages berechtigterweise für den Bf tätig gewesen.

Eine Vorschreibung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2008 könne dem Bf nicht angelastet werden, da er nicht als Arbeitgeber der Herren A2 und A1 angesehen werden könne. Im Übrigen verwies der Bf auf das bei der Bezirkshauptmannschaft BH laufende Verwaltungsstrafverfahren, welches mit der Außenprüfung und den daraus resultierenden Haftungsbescheiden in ursächlichem Zusammenhang stehe. Das Ergebnis dieses offenen Verfahrens sollte, wenn nötig, abgewartet werden.

Das Finanzamt legte die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Einsicht genommen wurde in die von der belangten Behörde vorgelegten Verwaltungsakten, in denen sich auch die mit dem Bf aufgenommene Niederschrift der Organe des Finanzamtes FA befindet.

Es wird von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Der Bf betrieb eine Firma für Fenster- und Türenfixverglasung. Im Jahr 2008 beschäftigte er in der Zeit von April bis Dezember neben dem von ihm als Arbeitnehmer gemeldeten Mitarbeiter zwei ungarische Arbeiter, die gemeinsam mit ihm und seinem Mitarbeiter die von ihm übernommenen Aufträge ausführten. Die von ihm erteilten "Aufträge" enthielten neben der Adressangabe des jeweiligen Projektes stets als "Gegenstand des Auftrages" diverse Montageleistungen, einen Bau- und einen Fertigstellungstermin. Die Leistungen wurden monatlich abgerechnet, wobei die von den Arbeitern unterschriebenen Rechnungen (die aber nicht von ihnen selbst ausgestellt wurden) die im Leistungszeitraum ausgeführten Arbeiten kursorisch beschrieben und nach Arbeitsstunden (die der maximal verrechenbaren Stundenanzahl in den sogenannten Aufträgen entsprechen) mit einem Stundensatz von 13,00 EURO honoriert.

Obwohl auf diesen Rechnungen eine Bankverbindung der beiden Arbeiter angegeben war, erfolgte die Bezahlung stets bar.

Das Material wurde dem Bf und den Arbeitern vom jeweiligen Auftraggeber des Bf vorgegeben, das Werkzeug, mit denen die Arbeiten auszuführen waren, wurde vom Bf zur Verfügung gestellt. Der Bf bestimmte, wann und wo die Arbeiter tätig werden sollten und gab auch vor, in welcher Weise diese Arbeiten zu erledigen waren.

Den beiden Arbeitern erwuchsen aus der Tätigkeit für den Bf keine Aufwendungen. Da sie nur über Anweisung des Bf tätig wurden, bestand für sie auch kein Haftungs- und Gewährleistungsrisiko. Dieses wurde ausschließlich vom Bf gegenüber seinem jeweiligen Auftraggeber getragen.

Die Arbeiter verfügten über einen Gewerbeschein und waren bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft versichert. Sie waren jährlich 7 bis 8 Monate für den Bf tätig. Die restliche Zeit des Jahres verbrachten sie in Ungarn.

Im Jahr 2008 erhielten die beiden ungarischen Arbeiter insgesamt Bezüge in folgender Höhe:

A1	12.857,00 EURO
A2	15.275,00 EURO

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen der Außenprüfung, der Aussage des Bf, den vorgelegten Rechnungen und folgender Beweiswürdigung:

Dass die Arbeiter die Rechnungen nur unterfertigt, aber nicht selbst erstellt haben, ergibt sich eindeutig aus dem Schriftbild der Fakturen. Sämtliche weiteren Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus der gegenüber den Organen des Finanzamtes FA getätigten Aussage des Bf.

Da der Bf selbst ausgesagt hat, dass er wegen der Gewährleistungspflicht die Arbeiter überwachte, sie auf Fehler hinwies und dazu anhielt, diese Fehler auszubessern, ist davon auszugehen, dass die in seinem Auftrag tätigen Arbeiter kein Haftungs- oder Gewährleistungsrisiko traf. Der Bf behauptet auch nicht, dass den Arbeitern in Zusammenhang mit ihrer Arbeit für ihn Aufwendungen entstanden seien.

Der festgestellte Sachverhalt wird rechtlich wie folgt gewürdigt:

Gemäß § 323 Abs. 38 erster und zweiter Satz 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 § 82 erster Satz EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Gemäß § 77 Abs. 3 EStG 1988 kann der Arbeitgeber im laufenden Kalenderjahr von den zum laufenden Tarif zu versteuernden Bezügen durch Aufrollen der vergangenen Lohnzahlungszeiträume die Lohnsteuer neu berechnen.

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, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

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.

Die Regelungen des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ), welcher von der in § 41 FLAG 1967 festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, finden sich in § 122 Abs 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

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.

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 Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (vgl. bspw. VwGH 28.05.2015, 2013/15/0162, VwGH 20.01.2016, 2012/13/0059 mwN).

Die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers. Ein persönliches Weisungsrecht beschränkt die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt. Hievon muss die sachliche und technische Weisungsbefugnis unterschieden werden, die etwa im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübt wird und sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Leistung bezieht.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich u.a. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie in der unmittelbaren Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers.

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 zu gestalten (vgl. VwGH 20.01.2016, 2012/13/0095 und die dort zitierte Literatur und Judikatur).

Ob bzw. in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen genannten Kriterien für ein Dienstverhältnis nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 in den Streitjahren vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage (vgl. VwGH 20.01.2016, 2012/13/0095 mwN).

Bei Abgrenzungsfragen zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit ist das Gesamtbild der Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit

oder jene der Unselbständigkeit überwiegen. Erst wenn die Behörde ein genaues Bild über die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit der beschäftigten Person, insbesondere auch über die Pflichten, die ihr obliegen, die Risiken, die sie zu tragen hat, und über ihre allfällige Weisungsgebundenheit besitzt, kann ein Urteil über die Selbständigkeit oder Unselbständigkeit der Tätigkeit abgegeben werden (vgl. VwGH 20.01.2016, 2012/13/0059 mwN).

Wie bereits dargestellt, führten die beiden ungarischen Arbeiter die Arbeiten so wie der vom Bf offiziell angestellte Mitarbeiter nach den Anweisungen des Bf aus. Die Genannten stellten dem Bf laufend ihre Arbeitskraft zur Verfügung. Dabei stand die zeitgerechte Erbringung der Arbeiten im Vordergrund, da der Bf seinerseits an bestimmte Termine gebunden war. Eine Leistungsbeziehung, bei der ein Arbeiter seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung stellt, und bei der das Hauptaugenmerk des Empfängers der Arbeitsleistung darauf gerichtet ist, dass die Arbeiten zeitgerecht erbracht werden, trägt ein (auf die zeitgerechte Erbringung der Arbeiten zielendes) Weisungsrecht zwangsläufig in sich. Dies wird auch durch die Aussage des Bf bestätigt. Das Vorliegen eines persönlichen Weisungsrechtes ist daher im Ergebnis zu bejahen.

Unstrittig ist, dass den Arbeitern die Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt wurden. Darin, dass die Arbeiter ihre Arbeiten zeitgerecht erbringen mussten, vom Bf laufend kontrolliert wurden und er ihnen täglich bzw. teilweise auch mehrmals am Tag ihre Arbeiten zuwies, kommt hinreichend zum Ausdruck, dass die Arbeiter bei der Ausübung ihrer Tätigkeit in die im Unternehmen des Bf bestehenden betrieblichen Abläufe unmittelbar eingebunden waren. Die Arbeiter waren an fixe Arbeitszeiten gebunden und erledigten ihre Arbeiten im Zusammenwirken mit dem Bf. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Bf ist daher jedenfalls zu bejahen.

Die Vereinbarung eines Stundenhonorars stellt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Übrigen ein Indiz dafür dar, dass die im Betrieb des Bf tätigen Personen nicht einen bestimmten Arbeitserfolg geschuldet, sondern dem Bf ihre Arbeitskraft zur Verfügung gestellt haben. Monatliche Einnahmenschwankungen auf Grund einer unterschiedlich hohen Anzahl geleisteter Arbeitsstunden sprechen nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (vgl. VwGH 02.02.2010, 2009/15/0191).

Die Bezahlung nach geleisteter Arbeitszeit begründet kein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko (vgl. VwGH 22.03.2010, 2009/15/0200; VwGH 28.05. 2009, 2007/15/0163). Ein ausgabenseitiges Unternehmerrisiko wurde nicht behauptet.

Auch der Umstand, dass die Arbeiter nur nach Auftragslage beschäftigt wurden, schließt im Hinblick auf die obigen Ausführungen ein Dienstverhältnis nicht aus (vgl. VwGH 02.02.2010, 2009/15/0191).

Dass sich die Arbeiter hätten vertreten lassen können, wurde vom Bf nicht behauptet. Laut eingangs zitierter Niederschrift sagte er vielmehr aus, er habe jedem von ihnen täglich bzw. teilweise auch mehrmals am Tag erklärt, welche Arbeiten sie zu verrichten hätten.

Das Vorliegen einer einschlägigen Gewerbeberechtigung ist im gegebenen Zusammenhang ebenso unerheblich wie die Meldung der Beschäftigten bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft und die Abrechnung der geleisteten Arbeitsstunden in Form von Honorarnoten, weil es bei der steuerlichen Beurteilung einer Tätigkeit nicht darauf ankommt, in welches äußeres Erscheinungsbild die Vertragspartner ihr Rechtsverhältnis gekleidet haben oder welche Beurteilung auf anderen Rechtsgebieten zutreffend sein sollte (vgl. VwGH 02.02.2010, 2009/15/0191). Auch der Umstand, dass die Arbeiter keinen Urlaubsanspruch und keinen Anspruch auf ein 13. und 14. Monatsgehalt gehabt haben, spricht nicht gegen deren Unselbständigkeit (vgl. UFS 29.08.2005, RV/0346-I/04, sowie VwGH 29.4.2010, 2005/14/0106) .

Zusammenfassend lässt sich daher sagen, dass die Arbeiter dem Bf (laufend) ihre Arbeitskraft zur Verfügung gestellt haben, bei der Ausübung ihrer Tätigkeit unter der Leitung des Bf standen und in seinen Unternehmensorganismus eingegliedert waren. Sie wurden unabhängig vom Erfolg nach tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden entlohnt und hatten kein ausgabenseitiges Unternehmerrisiko zu tragen.

Die Untersuchung des Gesamtbildes der Tätigkeit ergibt, dass die Merkmale der Unselbständigkeit überwiegen und daher von Dienstverhältnissen auszugehen ist.

Die belangte Behörde hat daher den Bf zu Recht zur Haftung für die nicht entrichtete Lohnsteuer für die im Spruch genannten Arbeitnehmer herangezogen und deren Löhne in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleich sowie für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen.

Im Hinblick darauf, dass dem Bf gemäß § 77 Abs. 3 EStG 1988 eine Aufrollung der monatlich zu versteuernden Bezüge und eine Neuberechnung der Lohnsteuer für 2008 möglich gewesen wäre, wird zur Haftung für Lohnsteuer nur der für das im gesamten Kalenderjahr geschuldete Lohnsteuerbetrag herangezogen.

Es ist daher folgende Berechnung anzustellen:

für	A1	A2
Jahresbezug	12.857,00 EURO	15.275,00 EURO
Werbungskostenpauschale	- 132,00 EURO	- 132,00 EURO
Gesamtbetrag der Einkünfte	12.725,00 EURO	15.143,00 EURO
Sonderausgaben	- 60,00 EURO	- 60,00 EURO
Einkommen	12.665,00 EURO	15.083,00 EURO
Steuer	1.021,48 EURO	1.948,48 EURO
Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00 EURO	- 291,00 EURO

Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 54,00 EURO	- 54,00 EURO
Einkommensteuer	676,58 EURO	1.603,48 EURO

Der Haftungsbetrag war daher insoweit abzuändern und unter Berücksichtigung des für Mai 2008 nicht abgeführten Lohnsteuerbetrages in Höhe von 215,01 EURO mit 2.495,07 EURO festzusetzen.

Da die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleich und für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unverändert zu belassen ist, war die Beschwerde insoweit als unbegründet abzuweisen.

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.

Da über die zu beurteilende Rechtsfrage, wann von einem Dienstverhältnis auszugehen ist, im Sinne der oben dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entschieden wurde, und darüber hinaus lediglich Sachverhaltsfeststellungen zu treffen waren, war die Unzulässigkeit der Revision auszusprechen.

Wien, am 20. April 2017