

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Diana Sammer in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch Rechtsanwalt Mag. Lukas Leszkovics, Gusshausstraße 14/5, 1040 Wien über die Beschwerde vom 28.3.2011 wegen folgender Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 20.1.2011

1. Bescheide für die Jahre 2005 bis 2007, mit welchen gemäß § 82 EStG 1988 der Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Anspruch genommen wird,
2. Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) für die Jahre 2005 bis 2007 und
3. Bescheide über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DZ) für die Jahre 2005 bis 2007
4. Festsetzung eines Säumniszuschlages für Lohnsteuer für die Jahre 2005 bis 2007

zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

1. Verfahren vor der Abgabenbehörde

1.1.GPLA- Prüfung für den Zeitraum 01/2005-12/2009

Bei dem Unternehmen Bf. (im Folgenden kurz: Beschwerdeführer) fand für den Zeitraum 1.1.2005 bis 31.12.2009 eine gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben statt.

Die belangte Behörde führte im Zuge der GPLA-Prüfung Ermittlungen zur Frage der Selbständigkeit der sogenannten Selbständigen durch:

In dem am 5.10.2010 mit dem **Beschwerdeführer** aufgenommenen „Fragebogen zur Selbständigkeit von EU-Ausländern“ gab dieser Folgendes an: die Personen seien aufgrund von Werbung bzw. Mundpropaganda zu seiner Firma gekommen. Es sei kein schriftlicher Vertrag errichtet worden, die Personen hätten bei deren Aufnahme mit dem Firmenchef (Anm.: ihm) gesprochen. Er wisse nicht mehr, auf welchen Baustellen die Personen für seine Firma tätig gewesen seien, dies würde aber auf den Honorarnoten stehen. Die Tätigkeit habe in Boden- und Innenarbeiten, also allem, was mit Tischlerarbeit zu tun hatte, bestanden. Er habe den Arbeitern beispielsweise gesagt, auf der Baustelle sei der Fußboden zu verlegen. Ebenso habe er den Leuten gesagt, auf welche Baustelle sie zu fahren hätten und was sie dort zu machen hätten. Fixe Arbeitszeit habe es nicht gegeben, er habe nur gesagt, dass die Arbeit in ein oder zwei Wochen fertig sein müsse. Eine bestimmte Arbeitsstundenanzahl pro Woche habe es nicht gegeben, weder Arbeit noch Krankenstand sei zu melden gewesen. Für bestimmte Arbeiten sei ein Pauschalentgelt in bar bezahlt worden und es seien Honorarnoten gelegt worden. Arbeitsmaterial sei von ihm zur Verfügung gestellt worden, das Werkzeug mussten die Personen selbst haben. Die Arbeitszeit sei nicht kontrolliert worden. Die Arbeitsleistung sei von ihm kontrolliert worden. Wenn die Arbeit nicht zur Zufriedenheit verrichtet worden war, habe der Arbeiter dies ausbessern müssen. Danach sei nochmals kontrolliert worden und wenn es dann in Ordnung gewesen sei, habe er Geld für den Auftrag bekommen. Auf die Frage, ob seine Firma hafte oder ob die Personen selbst haften würden, führte er aus, dass er Ansprechperson für die Auftraggeber sei und er dies dann erledigen müsse. Es sei ihm egal gewesen, wer die Arbeiten erledigt habe.

In Beantwortung des am 20.9.2010 dem Herrn **A** zugesandten und am 8.10.2010 bei der belangten Behörde eingelangten „Fragebogen zur Klärung der Einkunftsart“ führte dieser – befragt zur Tätigkeit für die Firma des Beschwerdeführers - aus:

Er habe das Gewerbe in Österreich angemeldet, damit er arbeiten könne. Durch Bekannte sei er zur Firma Bf. gekommen. Einen schriftlichen Vertrag habe es nicht gegeben. Er habe einen Subauftrag für eine Baustelle erhalten und diese selbst durchgeführt, er habe von niemandem Anweisungen erhalten. Er sei nicht an fixe Arbeitszeiten gebunden gewesen. Er habe Rechnungen gelegt und diese seien dann meistens in bar bezahlt worden. Werkzeug habe er selbst gehabt, das Material sei meistens vom Auftraggeber bereit gestellt worden, wenn nicht, habe er es selbst besorgt.

Für Herrn Bf. sei es unwichtig gewesen, ob die Arbeiten zu seiner Zufriedenheit erledigt wurden. Zufrieden musste der Auftraggeber sein, Herr Bf. habe damit nichts zu tun gehabt.

Er würde selbst für seine Tätigkeit haften, er hätte auch Hilfskräfte einstellen oder sich vertreten lassen können, er habe dies aber nie getan.

Er habe immer wieder nach neuen Aufträgen gesucht, aber es sei schwer gewesen, welche zu bekommen. Er habe in dem Zeitraum, in dem er für die Fa. Bf. tätig war, von einer anderen Firma auch einen Subauftrag erhalten.

In Beantwortung des am 20.10.2010 dem Herrn **B** zugesandten und am 5.11.2010 bei der belangten Behörde eingelangten „Fragebogen zur Klärung der Einkunftsart“ führte dieser – befragt zur Tätigkeit für die Firma des Beschwerdeführers - aus:

Er habe das Gewerbe in Österreich angemeldet, damit er arbeiten könne. Durch einen Bekannten sei er zur Firma Bf. gekommen. Einen schriftlichen Vertrag habe es nicht gegeben. Er sei auf zwei Baustellen tätig gewesen, seine Tätigkeit habe in Verspachtelungsarbeiten bestanden. Auf welcher Baustelle er wo arbeiten bzw. welche Arbeiten er ausüben solle, sage ihm Herr Bf.. An fixe Arbeitszeiten sei er nicht gebunden gewesen, er habe in der Woche ca. 50 Stunden gearbeitet. Er müsse nicht melden, wenn er krank sei bzw. auf Urlaub gehe. Er erhalte pauschal 4008 € für die beiden Baustellen. Ausbezahlt werde dies nach Beendigung des Werkes. Auslagen fielen für seine Tätigkeiten nicht an. Er benötige für seine Tätigkeit eine Bohrmaschine zum Vermischen der Spachtelmasse sowie Spachtel und Kübel. Das Arbeitsmaterial werde ihm zur Verfügung gestellt. Arbeitszeit und -leistung werde nicht kontrolliert. Wenn seine Arbeit nicht zur Zufriedenheit der Firma Bf. verrichtet werden, gäbe es Ausbesserungsarbeiten. Er trage das Risiko, wenn er die Arbeit nicht erledigen könne.

Die Leistungen werden von ihm (persönlich) erbracht. Eine Vertretung habe es bis dato nicht gegeben.

Er sei in dem Zeitraum, in dem er für die Fa. Bf. tätig war, auch noch für eine andere Firma tätig gewesen.

In Beantwortung des am 20.10.2010 dem Herrn **C** zugesandten und am 10.11.2010 bei der belangten Behörde eingelangten „Fragebogen zur Klärung der Einkunftsart“ führte dieser – befragt zur Tätigkeit für die Firma des Beschwerdeführers - aus:

Er verstehe die deutsche Sprache, könne diese jedoch nicht lesen.

Er sei aus wirtschaftlichen Gründen nach Österreich gekommen und hab das Gewerbe angemeldet um offiziell arbeiten zu können. Er sei durch seine Ex-Gattin zur Firma Bf. gekommen. Im Büro des Herrn Bf. habe er mit diesem über die Auftragserteilung gesprochen. Es sei kein schriftlicher Vertrag errichtet worden. Seine Tätigkeit habe in Bodenarbeiten bestanden. Auf welchen Baustellen er arbeiten solle, wurde mit dem Auftraggeber besprochen, wo er auf der Baustelle arbeiten solle und welche Arbeiten er dort ausüben solle, habe er selbst gewusst. Es seien noch andere Personen mit derselben Tätigkeit auf diesen Baustellen tätig gewesen. Dies seien Mitarbeiter der Fa. Bf. gewesen Er sei nicht an eine fixe Arbeitszeit gebunden gewesen. Wieviele Stunden pro Woche er tätig gewesen sei, sei je nach Arbeitsumfang unterschiedlich gewesen. Er müsse nicht melden, wenn er krank sei oder auf Urlaub gehe. Er sei während seiner Zusammenarbeit mit der Fa. Bf. nicht krank gewesen. Sein Entgelt sei pauschaliert berechnet gewesen, es sei in Form von Honorarnoten abgerechnet worden. Nach Beendigung eines Teils der Arbeiten habe er eine Akontozahlung bekommen. Auslagen seien im Zuge der Ausübung seiner Tätigkeiten keine angefallen. Für seine Tätigkeit benötige er eine Schneidemaschine, Brechstange usw. Diese gehörten ihm. Arbeitsmaterial habe er von der Firma Bf. bekommen. Arbeitszeit und Arbeitsleistung sei nicht kontrolliert worden. Wäre die Arbeit nicht zur Zufriedenheit der Fa. Bf. verrichtet worden, hätte er Strafen zu bezahlen bekommen; er würde haften. Er müsse die Leistungen persönlich erbringen, Mitarbeiter hatte er keine. Eher nicht könne er selbst eine Vertretung bestellen, es habe jedoch kein Bedarf bestanden. Wer die Hilfskräfte bzw. die Vertretung bezahlt hätte, wisse er nicht, da es einen solchen Fall nicht gegeben habe. Er habe sich niemals vertreten lassen. Er sei in dem Zeitraum, in dem er für die Fa. Bf. tätig war, für keine anderen Firmen tätig gewesen.

In Beantwortung des am 20.10.2010 dem **D** zugesandten und am 10.11.2010 bei der belangten Behörde eingelangten „Fragebogen zur Klärung der Einkunftsart“ führte dieser – befragt zur Tätigkeit für die Firma des Beschwerdeführers - aus:

Er verstehe die deutsche Sprache teilweise, könne diese jedoch eher nicht lesen.

Er sei aus wirtschaftlichen Gründen nach Österreich gekommen und hab das Gewerbe angemeldet um offiziell arbeiten zu können. Er sei durch Kollegen zur Firma Bf. gekommen. In den Büroräumen des Herrn Bf. habe er mit diesem über die Auftragsvergabe gesprochen. Es habe nur mündliche Vereinbarungen gegeben. Seine Tätigkeit habe in Holzbodenarbeiten bestanden. Auf welchen Baustellen er arbeiten solle, sage ihm der Auftraggeber, wo er auf der Baustelle arbeiten solle und welche Arbeiten er dort ausüben solle, habe er selbst gewusst. Es seien noch andere Personen mit derselben Tätigkeit auf diesen Baustellen tätig gewesen. Dies seien Mitarbeiter der Fa. Bf. gewesen. Er sei nicht an eine fixe Arbeitszeit gebunden gewesen. Wieviele Stunden pro Woche er tätig gewesen sei, sei je nach

Arbeitsumfang unterschiedlich gewesen. Er müsse nicht melden, wenn er krank sei oder auf Urlaub gehe. Über Urlaub habe er selbst die Entscheidung getroffen, krank sei er nicht gewesen. Sein Entgelt sei pro m² je nach Auftragsvolumen berechnet. Es seien vorerst Akontozahlungen geleistet worden, danach sei eine Honorarnote (mit Ende des Jahres) gelegt worden. Vom Auftraggeber sei bar eine Akontozahlung getätigt worden, dies je nach dem Auftragsumfang. Auslagen fielen im Zuge der Ausübung seiner Tätigkeiten keine an. Für seine Tätigkeit benötige er eine Schleifmaschine usw, diese seien zum Teil von ihm angeschafft worden. Lack, Kleber seien von ihm benötigt worden; das Material sei von der Fa. Bf. beigestellt worden. Arbeitszeit und Arbeitsleistung sei nicht kontrolliert worden. Wäre die Arbeit nicht zur Zufriedenheit der Fa. Bf. verrichtet worden, hätte er eine Pönale zu bezahlen bekommen; er würde selbst für seine Arbeit haften, er trage das Risiko für seine Leistung. Er müsse die Leistungen persönlich erbringen, da er keine Mitarbeiter hatte. Er hätte sich - wenn nötig - selbst eine Vertretung bestellen können, es habe jedoch kein Bedarf bestanden. Die Hilfskräfte bzw. die Vertretung hätte er bezahlen müssen. Er sei nicht vorgekommen, dass er sich habe vertreten lassen. Er sei in dem Zeitraum, in dem er für die Fa. Bf. tätig war, für keine anderen Firmen tätig gewesen.

In Beantwortung des am 20.10.2010 dem E zugesandten und am 11.11.2010 bei der belangten Behörde eingelangten „Fragebogen zur Klärung der Einkunftsart“ führte dieser – befragt zur Tätigkeit für die Firma des Beschwerdeführers -aus:

Er sei durch ein zufälliges Treffen auf einer Baustelle mit der Fa.Bf. in Kontakt gekommen. Er habe direkt mit Herrn Bf. gesprochen und habe für diesen nur einen einzigen Auftrag ausgeführt, im November/Dezember 2006. Die Tätigkeit bestand in Innenausbauarbeiten. Im Auftrag sei vereinbart worden, auf welcher Baustelle er arbeiten solle. Wo er auf der Baustelle arbeiten solle und welche Arbeiten er ausüben solle, wisse er als Unternehmer selbst. Es seien noch andere Personen mit derselben Tätigkeit auf diesen Baustellen tätig gewesen, diese seien ihm jedoch unbekannt. An fixe Arbeitszeit sei er nicht gebunden gewesen, er habe nicht melden müssen, wenn er krank sei oder auf Urlaub gehen wollte. Als Entgelt bekomme er eine Pauschale, dies sei vertraglich vereinbart. Nach Rechnungslegung habe er das Entgelt vom Auftraggeber in bar erhalten. Für seine Tätigkeit benötige er Bohrmaschine, Sägen, Wasserwaage, Entfernungsmesser, Mischmaschine, Leiter, verschiedene Behälter und andere Kleinwerkzeuge. Diese habe er selbst gekauft. Das Material sei seines Wissens nach von den Kunden bereitgestellt worden, nicht von Herrn Bf.. Arbeitszeit und Arbeitsleistung werde nicht kontrolliert. Die Endabnahme erfolge direkt vom Kunden. Im Fall einer Reklamation sei er verpflichtet, selber alles richtigzustellen. Es sei nicht passiert, dass etwas nicht zur Zufriedenheit der Fa. Bf. erledigt worden sei. Er trage selbst das Risiko und könne Hilfskräfte nach seinen Vorstellungen einsetzen. Auf der einzigen Baustelle, bei der er Auftragsarbeiten von der Fa. Bf. übernommen habe, habe er sich nicht vertreten lassen. Er habe ca. 5 Wochen für die Fa. Bf. Tätigkeiten ausgeführt. Es sei ein großer

Auftrag gewesen, bei welchem er sich zu 100% habe konzentrieren müssen. Deshalb sei es ihm unmöglich gewesen andere Aufträge zu übernehmen.

1.2. Bescheide betreffend Lohnsteuer, DB und DZ für die Jahre 2005-2007 vom 20.1.2011

Auf Grundlage dieser Feststellungen hat die zuständige Abgabenbehörde die verfahrensrelevanten Bescheide, jeweils vom 20.1.2011, erlassen und im Bericht begründend ausgeführt:

„Im Prüfungszeitraum 2005-2007 wurden Honorarnoten von selbstständigen Unternehmern über diverse Leistungen an die Firma Bf. gelegt. Laut Honorarnoten wurden vor allem folgende Leistungen erbracht: Verlegung und Ausbesserung von Parkettböden, Türe und Türstöcke reparieren und anpassen, Sockelleisten montieren, Putz abstemmen und Verspachteln, Bauschutt zur Deponie transportieren, usw.

Gemäß § 47 EStG liegt ein Dienstverhältnis dann 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. Nach gängiger Rechtsprechung (VwGH 19.12.1990, 89/13/0131, VwGH 20.12.2000, 99/13/0223, VwGH 24.9.2003, 2000/13/01.82) ist bei der Beurteilung, ob ein steuerliches Dienstverhältnis besteht, vom tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern auszugehen. Maßgebend sind weder die Bezeichnung noch subjektive Gesichtspunkte, sondern ausschließlich die objektiven Umstände (VwGH 18.10.1989, 88/13/0185). Auch wenn die formalen Voraussetzungen (Gewerbeschein, Antrag auf Vergabe einer Steuernummer, Pflichtversicherung bei der GSVG, Werkvertrag, etc.) vorliegen, ist trotzdem bei der Beurteilung auf die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit abzustellen.

Das sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit fordert. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeit gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103; VwGH 23.5.2000, 97/14/0167; VwGH 20.12.2000, 99/13/0223). So nimmt das persönliche Weisungsrecht des Arbeitgebers etwa auf die Art der Ausführung der Arbeit, die Zweckmäßigkeit des Einsatzes der Arbeitsmittel, die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten, die Vorgabe des Arbeitsortes usw. Einfluss.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103). Sie zeigt sich u.a. in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers. Ein Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten bringt eine Eingliederung in den Unternehmensorganismus zum Ausdruck, was dem Vorliegen eines Werkverhältnisses zuwider läuft (VwGH 15.9.1999, 97/13/0164).

Eine Entlohnung die sich ausschließlich am wirtschaftlichen Erfolg bzw. Arbeitsergebnis orientiert (Akkordlohn, Provisionen), ist für einen Arbeitnehmer eher selten, kommt aber im Wirtschaftsleben vor. Die begründet dann kein Unternehmerwagnis, wenn die mit der Tätigkeit verbundenen Kosten unmittelbar vom Auftraggeber getragen werden, und wenn diesem gegenüber ein wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis besteht (VwGH 9.11.1994, 93/13/0310).

Das an sich für eine selbstständig ausgeübte Tätigkeit sprechende Merkmal des Unternehmerrisikos kann in gewissen Maße auch auf Dienstverhältnisse zutreffen, etwa wenn der Arbeitnehmer in Form von Provisionen oder Umsatzbeteiligungen am wirtschaftlichen Erfolg eines Arbeitgebers beteiligt ist (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184).

Aus dem vorliegenden Fragenkatalogen, welche von den Herren A, Hr. B, Hr. C, Hr. D, Hr. E, sowie vom Firmeninhaber Hr. Bf., beantwortet wurden, geht hervor, dass die Baustellenzuteilung und die darauf zu verrichtenden Arbeiten von Hr. Bf. vorgenommen wurde. Das Arbeitsmaterial wurde ebenfalls von der Firma Bf. zur Verfügung gestellt.

Nach Abschluss der Arbeiten hat Herr Bf. die Arbeitsqualität kontrolliert, war alles in Ordnung, bekamen die Personen das Geld in bar ausbezahlt.

Aufgrund der vorgenannten Umstände war ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 EStG 1988 zu unterstellen.

Da sich weder der Firmeninhaber noch die einzelnen Personen genau an die Leistungszeiträume erinnern konnten, erfolgt die Anmeldung teilweise nach den Daten auf den Honorarnoten, bzw. wurde aufgrund der angegebenen Art der Leistung der Leistungszeitraum geschätzt“.

1.3. Berufung vom 28.3.2011

Mit Anbringen vom 28.3.2011 wurde fristgerecht Berufung gegen die genannten Bescheide erhoben. Begründend wurde ausgeführt:

„1. Mangelhaftes Ermittlungsverfahren

Die Behörde hat in den oben genannten Bescheiden für die Jahre 2005 bis 2007 Lohnsteuernachzahlungen, Säumniszuschläge, Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen für angebliche Dienstverhältnisse, welche der Berufungswerber mit verschiedenen Personen abgeschlossen haben soll, festgesetzt, ohne hinsichtlich jedes einzelnen angeblichen Dienstverhältnisses ein ordentliches und vor allem nachvollziehbares Ermittlungsverfahren durchgeführt zu haben und entsprechende Sachverhaltsfeststellungen getroffen zu haben. Weder aus den oben genannten Bescheiden noch aus dem Bericht vom 20.1.2011, aus dem laut den oben genannten Bescheiden die Sachverhaltsfeststellungen zu entnehmen wären, ergibt sich, aus welchen konkreten Umstände die Behörde den Schluss zieht, dass Dienstverhältnisse und keine Werkvertragsverhältnisse vorliegen würden.

Die Behörde behauptet, dass der Berufungswerber mit folgenden Personen in den folgenden Zeiten Dienstverhältnisse geschlossen hätte:

<i>Person</i>	<i>Zeitraum</i>
<i>A</i>	<i>1.1.2005 - 31.12.2005</i>
	<i>1.1.2006 - 31.12.2006</i>
	<i>1.1.2007 - 31.12.2007</i>
<i>C</i>	<i>1.1.2005 - 31.12.2006</i>
<i>F</i>	<i>1.1.2005 - 31.12.2005</i>
<i>D</i>	<i>1.1.2005 - 31.12.2006</i>
<i>G</i>	<i>1.1.2005 - 31.12.2005</i>
	<i>1.1.2006 - 31.12.2006</i>
	<i>1.1.2007 - 31.12.2007</i>
<i>H</i>	<i>1.1.2005 - 31.12.2005</i>
<i>I</i>	<i>1.1.2005 - 31.12.2005</i>
	<i>1.1.2006 - 31.12.2006</i>
<i>B</i>	<i>1.1.2006 - 31.12.2006</i>
	<i>1.1.2007 — 31.12.2007</i>
<i>E</i>	<i>1.1.2006 - 31.12.2006</i>
<i>J</i>	<i>1.1.2006 - 31.12.2006</i>

K

1.1.2006 – 31.12.2006

1.1.2007 – 31.12.2007

Tatsächlich schloss der Berufungswerber mit allen genannten Personen keine Dienstverhältnisse, sondern ausschließlich Werkverträge und waren die genannten Personen als Subunternehmer für den Berufungswerber im Rahmen verschiedener Einzelprojekte tätig.

In der Sachverhaltsdarstellung laut dem Bericht vom 20.1.2011 wird von der Behörde ausgeführt, dass im gegenständlichen Fall selbständige Unternehmer diverse Leistungen an den Berufungswerber erbracht haben, etwa Verlegen und Ausbessern von Parkettböden, Türen und Türstöcke reparieren und anpassen, Sockelleisten montieren, Putz abstemmen und verspachteln, Bauschutt zur Deponie transportieren, und dafür Honorarnoten gelegt haben. Die Behörde bezeichnet Auftragnehmer des Berufungswerbers selbst als selbständige Unternehmer. Sie stellt weder in Abrede, dass die Leistungen von den genannten Auftragnehmern erbracht wurden, noch dass die Rechnungen, welche die Auftragnehmer an den Berufungswerber gelegt haben, unrichtig wären. Weiters stellt die Behörde fest, dass alle genannten Personen über Gewerbescheine für die von ihnen erbrachten Leistungen verfügen. Nach Abschluss der Arbeiten nahm Herr Bf. eine Kontrolle der Arbeitsqualität vor und wurde, wenn alles in Ordnung war, das Geld an die Personen bar ausbezahlt.

Wie die Behörde zum Schluss kommt, es lägen Dienstverhältnisse vor, bleibt unergründlich.

Die Behörde unterließ es persönliche Vernehmungen der betroffenen Auftragnehmer durchzuführen. Es wurden lediglich Fragenkataloge an die Herren A, B, C, D und E verteilt und die von diesen ausgefüllten Bögen dem Bescheid zugrunde gelegt. Es wurde von der Behörde nicht berücksichtigt, dass die befragten Personen nicht perfekt der deutschen Sprache mächtig sind und daher gewisse Formulierungen anders gemeint sein könnten, als sie von der Behörde interpretiert wurden. Fragebögen können auch niemals die persönliche Zeugenvernehmung ersetzen. Außerdem waren die hier verwendeten Fragebögen zum Teil so gestaltet, dass Antworten in die der Behörde passende Richtung geleitet werden oder sowohl als Belege für als auch gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses interpretiert werden können und daher zu einer objektiven Sachverhaltsermittlung nicht geeignet sind. So werden beispielsweise folgende Suggestivfragen gestellt:

- Mussten Sie eine bestimmte Stundenanzahl in der Woche arbeiten?*
- Müssen Sie melden, wenn Sie krank sind oder auf Urlaub gehen?*
- Fallen Auslagen im Zuge der Ausübung Ihrer Tätigkeit an?*
- Erhalten Sie dafür Auslagenersatz von der Firma Bf.?*

- Welche Werkzeuge benötigen Sie? Wurden diese von Ihnen angeschafft oder wurden diese von der Firma Bf. Marain zur Verfügung gestellt?
- Welches Arbeitsmaterial benötigen Sie? Wird dieses von Ihnen angeschafft oder von der Firma Bf. Marain zur Verfügung gestellt?
- Wird Ihre Arbeitsleistung kontrolliert? Wenn ja, von wem?
- Was passiert, wenn Sie die Arbeiten nicht zur Zufriedenheit der Firma Bf. Marain verrichten?
- Wer bezahlt die Hilfskräfte bzw. die Vertretung?

Alle diese Fragen können nicht dazu dienen herauszuarbeiten, ob ein Dienstverhältnis oder ein Werkvertrag vorliegt. Beispielsweise müssen auch Werkunternehmer bestimmte Zeiten (pro Woche) arbeiten, allein um die aufgetragenen Leistungen termingerecht fertig zu bringen. Auch ein Werkunternehmer wird - schon aus Gründen der Höflichkeit – seinem Auftraggeber mitteilen, wenn er krank ist oder auf Urlaub geht. Ob Auslagen vom Auftraggeber ersetzt werden oder nicht, ist eine Sache der jeweiligen Vereinbarung und Kalkulation. Es gibt Werkverträge, bei denen ein Auslagenersatz neben der Zahlung eines Leistungsentgelts stattfindet (vgl. zB übliche Honorarvereinbarungen mit Rechtsanwälten) und solche, bei denen das nicht der Fall ist (zB Pauschalverträge). Dass erbrachte Werkleistungen kontrolliert werden, ist selbstverständlich. Gerade bei Werkverträgen im Bauwesen findet meist eine förmliche Übernahme in Form einer Begehung statt, ab der die Gewährleistungsfrist zu laufen beginnt. Hilfskräfte werden natürlich vom Werkunternehmer bezahlt, allerdings trägt der Werkbesteller letztlich wirtschaftlich die Kosten. Dass das Arbeitsmaterial vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt wird, ist sogar geradezu typisch für einen klassischen Werkvertrag (siehe § 1166 Satz 2 ABGB).

Trotz dieser offensichtlichen Mängel der Fragebögen und der Art und Weise der Sachverhaltsermittlung hat die Behörde nicht einmal die Antworten der "befragten" Personen im angefochtenen Bescheid herangezogen.

Die Behörde übergeht geflissentlich, dass etwa Herr A angegeben hat, er habe das Gewerbe selbst beim Magistrat angemeldet und die Gebühren dafür bezahlt, er wäre von Herrn Bf. nicht aufgenommen worden, sondern hätte von diesem Subaufträge erhalten, und er hätte von niemandem Weisungen erhalten. Er wusste auch nicht, ob Herr Bf. andere Personen auf der Baustelle mit derselben Leistung beauftragt waren, weil er lediglich seine Leistung erbrachte und eben nicht in den Betrieb von Herr Bf. eingebunden war. Herr A gab auch an, dass er nicht pro Stunde, sondern für den Subauftrag insgesamt bezahlt wurde und sein Honorar erst gezahlt wurde, nachdem er es Herrn Bf. in Rechnung gestellt hatte. Seine Ausgaben trug er selbst. Auch verwendete er sein eigenes Werkzeug.

Vergleichbare Angaben machten auch die anderen Auftragnehmer in den Fragebögen:

- Herr C gab an, dass er sein Gewerbe selbständig angemeldet hatte, keine bestimmte Stundenanzahl für Herr Bf. arbeiten musste, sondern seinen Auftrag auszuführen gehabt hätte, sein Entgelt mittels Honorarnote abrechnete, seine eigenen Werkzeuge verwendete und "Strafen" bezahlen musste, wenn die Qualität der Arbeiten nicht entsprach.

- Herr E hatte ebenfalls sein Gewerbe selbständig angemeldet und erhielt nur einen Auftrag von Herr Bf.. Er wusste selbst, was zu tun war, und erhielt keine Weisungen von Herrn Bf.. Er wurde für sein Werk nach Erfolg, nachdem er eine Rechnung gelegt hatte, bezahlt und nicht nach Stunden. Die Werkzeuge hatte er sich selbst besorgt. Bei einer Reklamation (welche es nicht gab) wäre er verpflichtet gewesen, den Mangel selbst zu beheben. Das Risiko für eine mangelhafte Leistung trug er selbst ("laut ÖNORM"). Er hätte Hilfskräfte beschäftigen können oder sich vertreten lassen können. Da es sich um einen großen Auftrag gehandelt hatte, war es ihm zu dieser Zeit nicht möglich, andere Aufträge auszuführen. Danach arbeitete er aber für andere Auftraggeber im Rahmen von anderen Aufträgen.

- Herr D hatte ebenfalls die Behördenwege selbständig erledigt. Den Auftrag vereinbarte er mit Herrn Bf.. Welche Tätigkeiten vorzunehmen waren, wusste er selber, Weisungen wurden von Herrn Bf. nicht erteilt. Wann er auf Urlaub geht, entschied er selbst. Die Zahlung wurde teilweise akonto, meist aber erst nach Rechnungslegung geleistet. Die benötigten Werkzeuge wurden von Herrn D selbst angeschafft. Wäre Herr Bf. mit den Leistungen nicht zufrieden gewesen, hätte Herr D Pönale zahlen müssen. Die Haftung und das Risiko lagen ausschließlich bei ihm. Die Arbeiten führte er selbst aus, hätte sich aber vertreten lassen können.

- Herrn B wurde von einem Familienangehörigen bei der Anmeldung des Gewerbes geholfen. Er erhielt zwei Aufträge von Herrn Bf.. Er musste nicht melden, wenn er auf Urlaub gehen wollte oder krank war. Die Abrechnung erfolgte nach Beendigung der Werkes. Er hätte sich ebenfalls vertreten lassen können, was allerdings bei den beiden Aufträgen nicht nötig war. Herr B führte während der Auftragsabwicklung bei Herr Bf. gleichzeitig auch einen anderen Auftrag für die Firma XY durch.

Alle genannten Personen waren laufend bei der Sozialversicherung für Gewerbetreibende angemeldet (zum Teil schon jahrelang — vgl. E) und haben auch selbständig die Sozialversicherungsbeiträge ordnungsgemäß und vollständig entrichtet.

Keiner gab an, in einem persönlichen oder wirtschaftlichen Abhängigkeitsverhältnis zu Herrn Bf. zu stehen oder persönliche Weisungen von Herrn Bf. erhalten zu haben.

Ebenso wenig gaben die befragten Personen an, dass sie bloß ihre Arbeitskraft zu Verfügung gestellt hätten, worauf eine stundenweise Abrechnung schließen lassen würde, die aber gerade in keinem dieser Fälle vorlag. Hinweise auf eine Einbindung in betriebliche Abläufe

finden sich in keinem der ausgefüllten Fragebögen. Vor der Auftragsvergabe gab es Baustellenbegehungen, bei denen der Leistungsumfang festgelegt wurde. Die Auftragnehmer stellten daraufhin Kostenvoranschläge an den Berufungswerber, bevor eine Auftragserteilung erfolgte. Die Abrechnung erfolgte im Nachhinein, nachdem die ordnungsgemäße Erbringung der Leistungen vom Berufungswerber überprüft und die Leistungen von den Bauherren abgenommen wurden.

Obwohl die Behörde den Bericht vom 20.1.2011 und die darin enthaltenen Fragebögen ausdrücklich ihrer Begründung der Bescheide zugrunde legt, unterlässt es die Behörde völlig, auch nur mit einem Wort auf die Stellungnahmen der "befragten" Personen einzugehen. Sie zitiert lediglich Rechtssätze des VwGH und stellt dann pauschal fest, dass "aufgrund der vorgenannten Umstände" Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 EStG 1988 zu unterstellen gewesen wären.

Die Antworten in den Fragebögen entsprechen jedenfalls der Wahrheit, Gegenteiliges wird von der Behörde auch gar nicht behauptet. Die Sachverhaltsfeststellungen der angefochtenen Bescheide, die diese Stellungnahmen völlig ignorieren, sind damit grob mangelhaft und einer korrekten rechtlichen Beurteilung nicht zugänglich. Hätte die Behörde den Sachverhalt basierend auf den Ergebnissen ihrer eigenen - wenn auch mitunter rudimentären - Ermittlungsergebnisse festgestellt, wäre sie zu anderen Bescheiden gekommen.

Von den Herren F, G, H, I, J, K holte die Behörde weder Stellungnahmen ein noch vernahm die Behörde diese Personen. Die Behörde stützt ihr Vorgehen daher auf bloße Vermutungen. Von einer ordentlichen Sachverhaltsermittlung diese Personen betreffend kann jedenfalls keine Rede sein.

Da der Sachverhalt mangelhaft und zum Teil gar nicht ermittelt wurde und die tatsächlich getroffenen Feststellungen über weite Strecken aktenwidrig sind, weil sie den Antworten in den Fragebögen widersprechen, liegt ein fehlerhafter Bescheid wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften vor.

2. Unrichtige Beweiswürdigung

Nach § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörden, abgesehen von offenkundigen Tatsachen und von solchen, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Dabei hat die Behörde bei mehreren Möglichkeiten diese gegeneinander abzuwägen und zu begründen, warum sie ihrer Feststellung eine Möglichkeit zu Grunde legt, die sie für wahrscheinlicher hält als die andere (VwGH 19.2 2002, 98/14/0213; VwGH 23.11.2004, 2002/15/0020).

Die belangte Behörde hat weder die Ergebnisse ihrer eigenen Ermittlungen sorgfältig berücksichtigt, noch die Antworten der befragten Personen entsprechend gewürdigt. Ebenso wenig gibt es eine (nachvollziehbare) Begründung, warum sie zum Schluss kommt, es lägen Dienstverhältnisse vor. Die Tatsachen, dass der Auftraggeber dem Auftragnehmer bekannt gibt, auf welcher Baustelle welche Leistungen zu erbringen sind, dass der Auftraggeber die erbrachten Leistungen kontrolliert und erst dann das Entgelt auszahlt, rechtfertigen ebenso wenig die Beurteilung, dass Dienstverhältnisse vorliegen, wie der Umstand, dass zum Teil das zu verbauende Material vom Auftraggeber beigestellt wurde, zumal es gerade bei einem klassischen Werkvertrag typisch ist, dass das Material vom Auftraggeber beigestellt wird.

3. Unrichtige rechtliche Beurteilung

Selbst wenn man bloß den rudimentär von der Behörde ermittelten Sachverhalt zugrunde legt, ist die von der Behörde getroffene rechtliche Beurteilung zu beanstanden.

Bei rechtsrichtiger Betrachtung stehen die vom Berufungswerber beauftragten Personen in keinem lohnsteuer- und sozialversicherungspflichtigen Dienstverhältnis zum Berufungswerber, sondern sind als selbständige Werkunternehmer einzustufen. Die erhobenen Antworten in den Fragebögen geben keinen Hinweis darauf, dass eine persönliche oder wirtschaftliche Abhängigkeit vorliegt.

Die Auftragnehmer waren keinen persönlichen Weisungen unterworfen, Arbeitszeit, -fortgang und -qualität sowie Arbeitsbeginn und -ende mussten sie dem Berufungswerber nicht melden gewesen. Ebenso wenig meldepflichtig waren Urlaube und Krankheitsfälle. Für die Aufträge verwendeten die Auftragnehmer eigenes Werkzeug. Es fand bei allen verfahrensgegenständlichen Auftragsverhältnissen keine Unterordnung unter den Willen eines anderen, insbesondere nicht den Willen des Berufungswerbers, statt. Der Berufungswerber konnte Weisungen nur hinsichtlich des Arbeitserfolges erteilen. Nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen hat die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge, denn auch der Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, muss sich bezüglich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichten, ohne hierdurch allerdings seine Selbständigkeit zu verlieren (vgl. etwa VwGH vom 28.3. 2000, 96/14/0070).

Die Arbeiten wurden im Rahmen von Baustellenbesichtigungen vereinbart, in Kostenvoranschlägen der Auftragnehmer wurde der jeweils geschuldete Erfolg definiert.

Nach ordnungsgemäßer Leistungserbringung fand eine Abnahme statt und konnte entsprechend der definierten Leistung Rechnung gelegt werden. Eine bloße Zurverfügungstellung der Arbeitskraft fand nicht statt. Aufgrund der Absprachen mit dem Berufungswerber wäre es möglich gewesen, sich vertreten zu lassen. Die Auftragnehmer

hafteten auch selbst für ihre Tätigkeiten. Sämtliche Auftragnehmer verfügten über einen Gewerbeschein, hatten sich selbst bei der gewerblichen Sozialversicherung angemeldet und dort auch ihre Sozialversicherungsbeiträge geleistet. Es bestand auch kein Konkurrenzverbot, zum Teil erbrachten die Subauftragnehmer auch gleichzeitig andere Aufträge für andere Auftraggeber. Dass dies manchmal wegen des Umfanges der angenommenen Aufträge nicht gleichzeitig möglich war, kann dem Vorliegen von Werkverträgen keinen Abbruch tun.

In den gegenständlichen Fällen bestand auch ein typisches Unternehmerrisiko auf Seiten der Subauftragnehmer. Sie hatten keine Sicherheit, für nachfolgende Projekte wieder herangezogen zu werden. War ein Projekt beendet, hat es oft Monate gedauert, bis sie vom Berufungswerber wieder einen Auftrag erhielten. In der Zwischenzeit nahmen sie andere Aufträge an. Viele von ihnen erhielten auch nur einen oder zwei Aufträge vom Berufungswerber und mussten sich selbst darum kümmern, weitere Aufträge von Dritten auf dem freien Markt zu erhalten. Die Subauftragnehmer traf daher maßgeblich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen.

In den vorliegenden Fällen überwiegen die Merkmale von Werkverträgen bei Weitem gegenüber jenen typischer Dienstverträge im Sinne einer Gesamtbetrachtung im Rahmen eines beweglichen Systems (vgl. VwGH vom 20.12.2000, 99/13/0223).

4. Unrechtmäßige Vornahme der Schätzung von Steuerschulden

Die belangte Behörde nahm zum Teil Schätzungen von Abgaben vor, da nach ihren Ausführungen in den Bescheiden sich weder der Firmeninhaber noch die einzelnen Personen genau an die Leistungszeiträume erinnern konnten.

Tatsächlich liegen lückenlose Honorarnoten der Auftragnehmer über die von ihnen erbrachten Leistungen vor (siehe Beilagen), die die Behörde jederzeit vom Berufungswerber abverlangen hätte können, falls ihr die eingesehenen Unterlagen mangelhaft erschienen wären. Es gab daher keinen Grund für die Vornahme von Schätzungen.

Erst die Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen löst die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde gemäß § 184 BAO aus, nicht aber bloße "Schwierigkeiten" sachlicher oder rechtlicher Natur. Deren Überwindung mag Mühe kosten, die aber aufzuwenden ist (VwGH vom 3. August 2004, 2001/13/0022).

Abgesehen davon geht aus den angefochtenen Bescheiden in keiner Weise hervor, welche Beträge einer tatsächlichen Ermittlung erwachsen und welche Beträge von der Behörde lediglich geschätzt wurden. Die Behörde ist jedoch gehalten zu begründen, weshalb sie vom Ermessen in einer bestimmten Richtung Gebrauch gemacht hat, da sie auch in anderen gleichgelagerten Fällen das Ermessen gleichartig ausüben müsste, will sie sich nicht dem

Vorwurf einer willkürlichen Handhabung des Ermessens aussetzen (VwGH 29.1.2008, 2005/05/0276).

5. Keine Säumnis

Gemäß § 217 Abs 7 BAO sind auf Antrag des Abgabepflichtigen Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft. Für die Herabsetzung des Säumniszuschlages bzw. die Unterlassung der Festsetzung eines solchen kommt es auf die Umstände der konkreten Säumnis an. Entscheidend ist nach der zitierten Gesetzesstelle, ob den Abgabepflichtigen an der Säumnis ein grobes Verschulden trifft. Grobes Verschulden fehlt, wenn überhaupt kein Verschulden oder nur leichte Fahrlässigkeit vorliegt (vgl. Ritz, BAO, § 217, Tz 43). Leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht.

Im gegenständlichen Fall hat der Berufungswerber darauf vertraut, dass Werkverträge mit selbständigen Unternehmern vorliegen. Wie oben im Detail ausgeführt wurde und worauf, um Wiederholungen zu verweisen, an dieser Stelle hingewiesen wird, liegen auch tatsächlich alle wesentlichen Merkmale von Werkverträgen vor. Der Berufungswerber ist daher zumindest einer vertretbaren Rechtsauffassung gefolgt. Sollten in den gegenständlichen Fällen tatsächlich Dienstverhältnisse vorliegen - was ausdrücklich bestritten wird -, trifft den Berufungswerber kein Verschulden an der Säumnis.

6. Anträge

Aus den oben genannten Gründen wird gestellt der

ANTRAG

die Berufsbehörde möge die angefochtenen Haftungsbescheide (Lohnsteuer), Bescheide über die Festsetzung von Säumniszuschlägen, Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages sowie Bescheide über die Festsetzung von Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag, jeweils für die Jahre 2005, 2006 und 2007, vom 20.1.2011, aufheben,

in eventu aussprechen, dass eine Haftung und Abgabenschuld des Berufungswerbers nicht in der ausgewiesenen Höhe, sondern allenfalls einer geringeren Höhe besteht,

in eventu das Verfahren zur Sachverhaltsergänzung und neuerlichen Entscheidung an die Behörde erster Instanz zurückverweisen.

II. URKUNDENVORLAGE

Der Berufungswerber legt in einem die vorhandenen Protokolle über die Baustellenbesichtigungen, die Kostenvoranschläge, Auftragsschreiben und die Rechnungen der verfahrensgegenständlichen Subauftragnehmer der Behörde vor.

[...]

Alle Aufträge dauerten meist wenige Tage bis maximal ein paar Wochen. Keiner der genannten Personen war dauernd oder ausschließlich mit Arbeiten für den Berufungswerber beschäftigt. Neben dem Berufungswerber waren gab es auch andere Auftraggeber, die die Leistungen der genannten Subunternehmer in Anspruch nahmen.

Im Übrigen stellt der Berufungswerber stellt den

ANTRAG

die Berufsbehörde möge zu Detailfragen die Subauftragnehmer persönlich vernehmen, falls die vorgelegten Urkunden als nicht ausreichend angesehen werden sollten.

Weiters kann der Berufungswerber - falls erforderlich — auch die von den einzelnen Bauherren an ihn gerichteten Aufträge sowie die Rechnungen, die er als Hauptauftragnehmer an die Bauherren stellte, vorlegen, falls dies erforderlich wäre.

Diesbezüglich wird um gesonderten Auftrag ersucht.“

Mit der Berufung legte der Beschwerdeführer ein Beilagenkonvolut vor, welches hinsichtlich der sogenannten Selbständigen Kostenvoranschläge, Baustellenbesichtigungsprotokolle sowie Honorarnoten enthielt.

Beispielhaft angeführt werden eine Baustellenbesichtigung, Rechnung und Honorarnote von Herrn A:

"Wien, 23.11.2005

Baustellenbesichtigung von 23.11.2005

Betrifft: Bausteile Adresse1

1) Material auf Bausteile tragen und ganze Boden von anderen Handwerken sauber machen.
Laut nach Stunden

2) Fertig Parkett Actus verlegen ohne Material ca. 500m²

3) Sesselleisten montieren 450 lfm

Beginnen am 24.11.2005 fertigstellung 20.01.2006"

24.11.2005 A"

"Wien 08.11.2005

Kostenvoranschlag

Betrifft: Baustele Adresse1

1. Material auf Baustele tragen und ganze Boden von andere

Handwerke sauber machen 25h x 25	600
----------------------------------	-----

2. Fertig Parkett Actus verlegen ohne Material 500m ² x 9	4.500
--	-------

3. Sesselleisten montieren 450 lfm. x 0,90	405
--	-----

Nettosumme Euro 5.509

Die Steuerschuld &6 Kleinunternehmen

A

Mit freundlichen Grüßen

24.11.2005 , Raumausstattung Bf.

"Wien, 30.06.2006

Honorarnote 001/2006

Betrifft: Adresse1

Pos.1 Material auf Baustele tragen und ganze Boden von andere

Handwerke sauber machen

	Pauschale	€ 600
Pos.2 Fertigparkett verlegen		
	500m ² x € 9	€ 4.500
Pos.3 Sesselleisten montieren	450 lfm. x 0,90	€ 405

Betrifft: Adresse2

(Leistungszeitraum von Februar - laut

Pos. 1 Stabparkett verlegen Akonto- für laufende arbeit	€ 2.800
---	---------

Betrifft: Adresse3

Pos. 1 Alten beschädigen Parkett reparieren und schleifen		
und lackieren ohne Material	111,37 m ² x € 11	€ 1.225,07
Pos.2 Ganze Wohnung 2x mal Weis ausmalen	Pauschale	€ 1.200

Nettosumme excl. 20% MwSt. € 10.730,07

- Akonto Honorarnote 01/2005 von 29.12.2005 € 3.660

Endbetrag excl. 20% MwSt € 7.070,07

bar erhalten 30 06 2006

A"

1.4. Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat

Das Finanzamt legte die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung am 21.4.2011 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

2. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO, in der Fassung BGBl. I Nr. 14/2013, sind die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

2.2. Beweiserhebung durch das Bundesfinanzgericht:

Das Bundesfinanzgericht hat Beweis erhoben durch Einsicht in den von der belangten Behörde vorgelegten GPLA Prüfungsakt inkl. u.a. diversen Niederschriften, Fragebögen und Rechnungen.

Streitpunkt:

Im Beschwerdefall ist strittig, ob die für den Beschwerdeführer tätigen Personen - es handelt sich um die Personen A, C, F, D, H, I, B, E M., J und K. - für den Beschwerdeführer selbständig oder im Rahmen eines Dienstverhältnisses tätig wurden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden **entscheidungswesentlichen Sachverhalt** fest:

Der Beschwerdeführer ist Einzelunternehmer. Laut GISA-Abfrage betreibt er das Gewerbe "Tischler, eingeschränkt auf das Verlegen, Schleifen und Versiegeln von Parkettböden, sowie das freie Gewerbe Hauservice umfassend Reinigung [...], Schneeräumung, [...]" und die "Vermittlung von Werkverträgen an befugte Gewerbetreibende".

In den Jahren 2005 bis 2007 hat der Beschwerdeführer die nachstehenden Personen fallweise und zu unterschiedlichen Zeiträumen beschäftigt:

Name	Zeitraum
A	1.11.2005-31.12.2005
	1.2.2006-30.11.2006
	1.6.2007-31.12.2007
C	1.1.2005-30.4.2005

<i>F</i>	1.5.2005-31.5.2005
<i>D</i>	1.3.2005-31.8.2005
<i>G</i>	1.1.2005-31.5.2005 1.1.2006-31.12.2006 1.1.2007-31.3.2007
<i>H</i>	18.4.2005-20.4.2005
<i>I</i>	1.1.2005-31.12.2005 1.1.2006-16.2.2006
<i>B</i>	1.11.2006-31.12.2006 1.12.2007-31.12.2007
<i>E</i>	1.11.2006-31.12.2006
<i>J</i>	1.11.2006-31.12.2006
<i>K</i>	1.11.2006-31.12.2006 1.11.2007-31.12.2007

Alle Personen waren in den Zeiträumen ihrer Beschäftigung bei der Beschwerdeführerin zur Sozialversicherung der Gewerblichen Wirtschaft angemeldet, jedoch erfolgte durch die Wiener Gebietskrankenkasse aufgrund der Prüfung eine Anmeldung der verfahrensgegenständlichen Personen zur Sozialversicherung für die beim Beschwerdeführer gegebenen Beschäftigungszeiträume als "Arbeiter".

Sämtliche sogenannte Subunternehmer verfügten im beschwerdegegenständlichen Zeitraum über aufrechte Gewerbeberechtigungen, lautend auf „Verspachteln von bereits montierten Gipskartonplatten unter Ausschluss jeder an einen Befähigungsnachweis gebundenen Tätigkeit“ (G, A, B, C, E) sowie „Intarsienschneiden“ und „Hausbetreuung, bestehend in der Durchführung einfacher Reinigungstätigkeiten einschließlich objektbezogener einfacher Wartungstätigkeiten auf Grundlage von Werk- und freien Dienstverträgen, unter Ausschluss von Tätigkeiten reglementierter Gewerbe“ (D)

Bei den übrigen verfahrensgegenständlichen Personen verlief eine Gewerberegister-Abfrage negativ.

Die sog. Selbständigen haben für den Beschwerdeführer verschiedenste Arbeiten - laut Rechnungen beispielsweise Reparatur- und Verlegearbeiten Parkett , Türen/Fenster abschleifen, Sockelleisten montieren, Räumungs- und Entsorgungsarbeiten usw. durchgeführt.

Schriftliche Vereinbarungen bzw. Verträge existierten nicht.

Es wurde vom Beschwerdeführer bestimmt, auf welcher Baustelle die sog. Selbständigen für welche Tätigkeiten eingesetzt wurden. Es gab vor Ort direkte Weisungen, darauf hatten diese keinen Einfluss.

Die sog. Selbständigen waren zwar nicht an fixe Arbeitszeiten gebunden, jedoch wurde ein Zeitrahmen für die Fertigstellung der Arbeiten vorgegeben.

Es musste dem Beschwerdeführer nicht bekannt geben werden, wenn sie krank waren bzw. Urlaub nehmen wollten.

Die für die Tätigkeiten benötigten (Klein)-Werkzeuge haben die sog. Selbständigen selbst gekauft und mitgebracht. Das sonstige benötigte Arbeitsmaterial wurde vom Beschwerdeführer beigestellt.

Die sog. Selbständigen haben die Arbeiten selbst durchgeführt. Die Möglichkeit der Vertretung war gegeben, wurde aber nicht in Anspruch genommen.

Es erfolgte eine Kontrolle hinsichtlich der Arbeitsleistung durch den Beschwerdeführer. Wenn die Arbeiten nicht zu dessen Zufriedenheit verrichtet worden waren, musste der sog. Selbständige dies ausbessern. Daraufhin wurde erneut kontrolliert und erst dann erfolgte die Bezahlung für den Auftrag.

Für Schäden haftete der Beschwerdeführer, er war Ansprechperson für die Auftraggeber. Die Bezahlung erfolgte als Pauschalbetrag, welcher nach Legung von Honorarnoten in bar vom Beschwerdeführer ausbezahlt wurde.

Der dargestellte Sachverhalt wird wie folgt beurteilt:

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind ua. auch Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen (Abs. 2 leg. cit.).

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und Abs. 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG) 1998.

Gemäß § 47 Abs. 2 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) 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. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich ua in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (zB VwGH 15.9.1999, 97/13/0164; VwGH 29.7.2010, 2007/15/0223; VwGH 29.6.2016, 2013/15/0281).

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 (zB VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200; VwGH 24.11.2011, 2008/15/0180 und VwGH 21.11.2013, 2012/15/0025).

Ob bzw in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen genannten Kriterien vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage (VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230).

Für das Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung als Dienstvertrag oder als Werkvertrag an. Entscheidend sind vielmehr die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen (VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071; VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200).

Bei der steuerlichen Beurteilung einer Tätigkeit kommt es nicht darauf an, in welches äußere Erscheinungsbild die Vertragspartner ihr Rechtsverhältnis gekleidet haben oder welche Beurteilung auf anderen Rechtsgebieten zutreffend sein sollte (vgl. VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191).

Eine Entlohnung nach Arbeitstagen oder Arbeitsstunden stellt nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung ein Indiz dafür dar, dass die im Betrieb eines Arbeitgebers tätige Person nicht einen bestimmten Arbeitserfolg schuldet, sondern ihre Arbeitskraft zur Verfügung stellt. Monatliche Einnahmenschwankungen aufgrund einer unterschiedlich hohen Anzahl geleisteter Arbeitsstunden sprechen daher nicht gegen das Vorliegen eines

Dienstverhältnisses (vgl. VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163; VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191; VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200; VwGH 29.6.2016, 2013/15/0281). Die Abrechnung nach geleisteten Arbeitsstunden ist daher ein gewichtiges Indiz für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit, spricht doch ein vereinbarter Stundenlohn grundsätzlich für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (E 18.10.1995, 94/13/0121; E 15.9.1999, 97/13/0164).

Als „Subunternehmer“ tätige „Spachtler“ stehen in einem Dienstverhältnis, wenn in ihren „Aufträgen“ keine als Werk konkretisierte Leistung beschrieben war und zeitraumbezogen nach Monaten abgerechnet wurde, ohne dass die Rechnungen Bezugnahmen auf als Werk deutbare Leistungen enthalten hätten oder als Teil- oder Schlussrechnungen ausgewiesen waren (E 31.7.2012, 2008/13/0071; dazu Kirchmayr/Denk in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Kommentar zum EStG, § 47, Rz 79).

Bauarbeiter sind idR in den geschäftl. Organismus eingegliedert und tragen auch kein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko (VwGH 19.9.07, 2007/13/0071, zur Scheinselbständigkeit von polnischen Verspachtlern; ebenso VwGH 31.7.12, 2008/13/0071).

Je nach Ausgestaltung handelt es sich um einen Dienst- oder Werkvertrag. Sind die Personen für wechselnde (private) Auftraggeber tätig und stellen sie Arbeitsmittel bei, spricht dies gegen einen Dienstvertrag (VwGH 12.1.83, 81/13/0095). Eine Abrechnung nach geleisteten Arbeitsstunden stellt für sich allein noch keine erfolgsabhängige Entlohnung dar und spricht – vor allem bei organisatorischer Eingliederung und Überwachung – für eine nichtselbständige Tätigkeit (VwGH 18.7.01, 2001/13/0082; *Jakom*, EStG, § 47, Rz9).

Nach der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis dann vor, „wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet“. Das steuerrechtliche Dienstverhältnis ist daher charakterisiert durch das „Schulden der Arbeitskraft“. Ein – für die Annahme, dass die Tätigkeit selbständig ausgeübt worden ist, sprechender – Werkvertrag liegt hingegen dann vor, wenn die Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernommen wird, wobei es sich bei dem „Werk“ um eine schon im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich geschlossene Einheit handeln muss. Die Verpflichtung aus einem Werkvertrag besteht darin, die genau umrissene Leistung (in der Regel bis zu einem bestimmten Termin) zu erbringen (VwGH 15.5.2009, 2009/09/0094, mwN).

Im gegenständlichen Fall existierten keine vertraglichen Vereinbarungen, was sowohl durch den Beschwerdeführer als auch durch die sog. Selbständigen übereinstimmend bestätigt wurde.

Die Beschäftigungszeiten der sog. Selbständigen wurden vom Beschwerdeführer nicht bestritten.

Im Übrigen wurden vom Beschwerdeführer keine anderen Unterlagen vorgelegt, durch die sich die durch die belangte Behörde durchgeführte Berechnung anhand der Honorarnoten als falsch erweisen würde.

Die von ihm vorgebrachte unrechtmäßige Schätzung der Steuerschulden ist für das Gericht nicht nachvollziehbar, da die belangte Behörde die Honorarnoten als Basis für die steuerliche Berechnung herangezogen hat.

Im Bericht der Behörde vom 20.1.2011, wird lediglich auf die Anmeldung (Anm: zur Sozialversicherung) Bezug genommen und ausgeführt, dass die Anmeldung teilweise nach den Daten der Honorarnoten erfolgte bzw. aufgrund der angegebenen Art der Leistung der Leistungszeitraum "geschätzt " (gemeint wohl: ermittelt) wurde.

Die Nachverrechnung der Gebietskrankenkasse bzw. eine Anmeldung der sog. Selbständigen als "Arbeiter" erfolgte in diesem Ausmaß und wurde dies vom Beschwerdeführer in der Folge nicht bestritten.

Die Abrechnung der geleisteten Arbeit der sog. Selbständigen ergibt sich für das Gericht insbesondere aus den vorgelegten Rechnungen, welche sich im Akt befinden.

Die vorgelegten Abrechnungen lassen jedoch nicht erkennen, dass die sog. Selbständigen einzelne Werke – im oa. dargestellten Sinn – geschuldet oder erbracht hätten. Die „Leistungsgegenstände“ wurden nur umschrieben mit „alten Teppich ausreißen und zur Deponie abtransportieren“, „alten Holzboden reparieren, schleifen, lackieren, ohne Material“, „Parkett verlegen, schleifen und lackieren“. Die Abrechnungen erfolgten in Pauschalen, zumeist unter Angabe des Einsatzortes (Adresse); teilweise waren auch Leistungszeiträume (Monat) angegeben.

All dies sind Umstände, die nicht den Rückschluss zulassen, dass hier einzelne (konkrete) Werke erbracht worden wären.

Sofern der Beschwerdeführer vorbringt, dass von den Personen gegen Pauschalentgelt gearbeitet wurde, so bleibt festzuhalten, dass aus den Rechnungen nicht nachvollzogen werden kann, auf welchen Überlegungen sich die Pauschalbeträge gründen. Dort findet sich lediglich die Beschreibung „nach Wasserschäden den Boden aufmachen, die alte Beschüttung weggeben und neue Beschüttung und Blindboden verlegen Pauschale € 1.120.-“ bzw.

„Parkett schleifen und zweimal lackieren ohne Material, 152m² x € 8“, „Parket reparieren, Randfriss austauschen. Parket schleifen 152m² und leiste montieren ca. 100 lm; verrechne ich Ihnen Pauschale € 2608.-“, „Fertigparkett verlegen“, „5 Stk alte Fenster demontieren“. Der Beschwerdeführer macht keine Angaben darüber, auf welcher Grundlage die Pauschalhonorare der sog. Selbständigen berechnet wurden.

Auch die mit der Berufung vorgelegten „Kostenvoranschläge“ und „Baustellenbesichtigungen“ (siehe dazu die oben betreffend Herrn A beispielhaft genannten), in welchen zur Berechnung des Werklohnes zwar als Basis die zu ermittelnde Menge (Mengenberechnung nach m²/lfm) mit einem preislich jedoch nicht näher erklärbaren Multiplikator herangezogen wurden, ändern nichts an dieser Beurteilung. Zudem erfolgten die "Kostenvoranschläge" datumsmäßig bereits vor der "Baustellenbesichtigung" und war das Tätigkeitsbeginndatum teilweise ident mit dem Besichtigungsdatum bzw. maximal einen bis zwei Tage später. Dies spricht nicht für eine selbständige Tätigkeit bzw. eine selbständige Einteilung der Aufträge, wie dies bei einem Werkvertragsnehmer der Fall sein würde. Es ist nicht realistisch, dass der Beginn der Tätigkeit mit dem Besichtigungstermin auf der Baustelle zusammenfällt bzw. der Kostenvoranschlag noch vor dem Besichtigungstermin erfolgt. Für das Gericht ergibt sich hier vielmehr der Eindruck, dass mit diesen Kostenvoranschlägen/Baustellenbesichtigungsprotokollen der Eindruck einer selbständigen Tätigkeit vermittelt werden soll. Dies gelingt jedoch nicht, ist doch - unabhängig von schriftlichen Vereinbarungen/Ausführungen/Protokollen - tatsächlich immer nur der wahre wirtschaftliche Gehalt der Tätigkeit entscheidend.

Dass zwischen dem Beschwerdeführer und den sog. Selbständigen die Ausführung einzelner Werke vereinbart bzw. dass solche tatsächlich erbracht worden wären, wird daher als nicht erwiesen erachtet. Die sog. Selbständigen haben dem Beschwerdeführer vielmehr ihre Arbeitskraft für die Durchführung der ihnen zugewiesenen Arbeiten geschuldet.

Die in § 47 Abs. 2 EStG 1988 enthaltene Definition des Dienstverhältnisses ist eine eigenständige des Steuerrechtes; sie ist weder dem bürgerlichen Recht, noch dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Durch sie soll ein tatsächliches Verhältnis, oder mit anderen Worten, ein Zustand umschrieben werden (VwGH 22.1.1986, 84/13/0015; VwGH 31.3.1987, 84/14/0147).

Bei der Beurteilung, ob eine Leistungsbeziehung die Tatbestandsvoraussetzungen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt, kommt es daher weder auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung des Vertragswerkes an (VwGH 19.9. 2007, 2007/13/0071; VwGH 28.4.2004, 2000/14/0125; VwGH 18.3.2004, 2000/15/0079; VwGH 4.3.1986, 84/14/0063), noch darauf, wie eine Rechtsbeziehung auf anderen Gebieten, wie beispielsweise dem Sozialversicherungsrecht, Gewerberecht oder dem Ausländerbeschäftigungsgesetz, zu beurteilen ist (VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200).

Dem Umstand, dass der Beschwerdeführer die Personen als „selbständige Werkunternehmer“ bezeichnet hat, kommt daher ebenso wenig entscheidungsrelevante Bedeutung zu, wie dem Umstand, dass die sog. Selbständigen über Gewerbeberechtigungen verfügt haben und bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft versichert gewesen sind, sowie dass die Abrechnung der geleisteten Arbeitsstunden in Form von Honorarnoten erfolgte.

Entgegen der Meinung des Beschwerdeführers kommt es auch nicht auf den auf eine Selbst- oder Unselbständigkeit gerichteten Willen der vertragsschließenden Parteien an, sondern nur auf das tatsächlich verwirklichte Geschehen.

Der Einwand des Beschwerdeführers, in den vorliegenden Fällen überwiegen die Merkmale von Werkverträgen bei Weitem gegenüber jenen typischer Dienstverhältnisse im Sinne einer Gesamtbetrachtung im Rahmen eines beweglichen Systems geht daher ins Leere, zumal der dargestellte Sachverhalt in die völlig andere Richtung weist.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die – für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses maßgeblichen – persönlichen Weisungen auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft ausgerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (VwGH 28.10.2010, 2007/15/0177; VwGH 21.10.2010, 2009/15/0001; VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200; VwGH 8.5.2009, Zl. 2007/15/0163).

Zur Weisungsbindung und zur organisatorischen Eingliederung ergibt sich im Beschwerdefall folgendes Bild:

- Die streitgegenständlichen Personen haben auf diversen Einsatzorten/Baustellen gegen Entgelt Bau-, und sonstige Hilfstätigkeiten (Spachtelarbeiten, Bodenverlegearbeiten, Lackierarbeiten, Montagearbeiten) für den Beschwerdeführer durchgeführt.

- Die Einteilung der Arbeit erfolgte durch den Beschwerdeführer. Den sog. Selbständigen wurden die Einsatzorte/Baustellen zugewiesen. Sie konnten keinen Einfluss darauf nehmen, auf welcher Baustelle sie eingesetzt werden. Dies wird sowohl durch die "Baustellenbesichtigungsprotokolle" als auch die Angaben des Beschwerdeführers selbst bestätigt.

- Es gab zwar keine vereinbarten Arbeitszeiten, doch wurde ein Zeitrahmen dahingehend vorgegeben, wann sie ihre Tätigkeit zu beginnen und bis wann sie diese zu erledigen hätten. Die zeitgerechte Erbringung der Arbeiten war somit jedenfalls relevant, da der Beschwerdeführer 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 mit sich.

Das Vorliegen eines persönlichen Weisungsrechtes ist daher im Ergebnis zu bejahen.

-Die Arbeitseinsätze wurden vor Ort durch den Beschwerdeführer mit den sog. Selbständigen abgesprochen (siehe auch hier die "Baustellenbesichtigungsprotokolle").

-Die Kontrolle der Arbeitsleistung sowie Weisungen betreffend Durchführung der Arbeiten und Arbeitsqualität erfolgten durch den Beschwerdeführer.

Dies wird vom Beschwerdeführer selbst in seiner Befragung am 5.10.2010 dahingehend bestätigt, dass er angibt den Arbeitern gesagt zu haben, auf welche Baustelle sie fahren müssten und was sie dort zu machen hätten.

Die Aussagen der an die sog. Selbständigen ausgesandten Fragebögen hingegen widersprechen teilweise den Angaben des Beschwerdeführers. Sie erscheinen dem Gericht als wenig glaubhaft, einerseits da sie nach Beendigung der Prüfung erfolgten, andererseits die Personen offensichtlich nicht über ausreichende Deutschkenntnisse verfügten um die Fragen tatsächlich zu verstehen. Insbesondere ist es zweifelhaft, ob die Fragebögen überhaupt von den sog. Selbständigen selbst beantwortet wurden, ist doch beispielsweise der Fragebogen von C und D mit hoher Wahrscheinlichkeit von der selben Person geschrieben (gleiche Handschrift und teilweise wortidentische Ausführungen) worden.

Die Aussagen der sog. Selbständigen stehen der dargestellten Beurteilung jedoch nicht entgegen, liegen doch einerseits die Abrechnungen und andererseits insbesondere die Aussage des Beschwerdeführers selbst, welche vom Gericht als absolut glaubhaft und den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechend eingestuft wird, zur Beurteilung vor.

Aus diesem Grund konnte auch von einer Einvernahme der sog. Selbständigen als Zeugen durch das Bundesfinanzgericht Abstand genommen werden.

-Sofern Arbeitsmaterial benötigt wurde, wurde dieses vom Beschwerdeführer beigestellt, die sog. Selbständigen steuerten zu ihrer Tätigkeit für den Beschwerdeführer selbst nur das benötigte Kleinwerkzeug bei.

Insbesondere bei den beschriebenen Tätigkeiten wie (Fertig)Parkett verlegen, Parkett lackieren, Fenster austauschen usw. liegt das Hauptaugenmerk auf dem Arbeitsmaterial, bleibt doch insbesondere bei einem zu verlegenden Parkettboden neben dem zur Verfügung gestellten Parkett nur noch die Tätigkeit des Verlegens – sohin die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft – übrig.

Die sog. Selbständigen waren demnach an die vom Beschwerdeführer vorgegebene Arbeitseinteilung, seine Arbeitsvorgaben und den Arbeitsort gebunden. Die Planung und Vorbereitung der von den sog. Selbständigen durchzuführenden Tätigkeiten erfolgte durch den Beschwerdeführer. Die sog. Selbständigen hatten seinen Arbeitsanweisungen zu befolgen. Dies zeigt sich darin, dass der Beschwerdeführer die von ihnen ausgeübte Tätigkeit auch selbst kontrollierte, im Fall von einer nicht zufriedenstellenden Arbeit, diese von ihnen ausgebessert werden musste und erst nach nochmaliger Kontrolle eine Bezahlung erfolgte.

Die sog. Selbständigen waren daher in ein betriebliches Ordnungssystem eingebunden.

Der Beschwerdeführer hat die sog. Selbständigen zweckmäßig, nämlich dort, wo er sie gerade gebraucht hat, eingesetzt und er hat ihre Arbeiten kontrolliert.

Für das Bundesfinanzgericht besteht daher kein Zweifel daran, dass der Beschwerdeführer – im Sinne der dargestellten Rechtsprechung – gegenüber den sog. Selbständigen ein persönliches Weisungsrecht ausgeübt hat bzw. dass diese bei der Durchführung ihrer Arbeiten „unter der Leitung des Arbeitgebers“/des Beschwerdeführers (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) standen.

An dieser Beurteilung vermag auch der Umstand, dass die sog. Selbständigen an keine fixen Arbeitszeiten gebunden gewesen sind, nichts zu ändern, weil die Möglichkeit, sich seine Arbeitszeit frei einteilen zu können, weder gegen das Bestehen einer persönlichen Abhängigkeit noch gegen das Bestehen einer betrieblichen Eingliederung spricht (VwGH vom 2.2.2010, Zl. 2009/15/0191).

Dass die sog. Selbständigen eingegliedert gewesen sind und ihre Tätigkeit auch weisungsgebunden ausgeübt haben, zeigt die mangelnde Gestaltungsfreiheit der sog. Selbständigen und spricht nach Ansicht des BFG für das Vorliegen von Dienstverhältnissen der sog. Selbständigen zum Beschwerdeführer iSd § 47 Abs. 2 EStG.

Auch die Ausbezahlung eines vom tatsächlichen Erfolg unabhängigen Pauschalentgeltes lässt darauf schließen, dass die sog. Selbständigen dem Beschwerdeführer ihre Arbeitskraft und nicht die Herstellung eines bestimmten Werkes geschuldet haben (so auch: VwGH vom 19.9.2007, Zl. 2007/13/0071).

Bereits das Vorliegen dieser Kriterien spricht für das Bestehen eines steuerlichen Dienstverhältnisses.

Auf andere Abgrenzungskriterien wie das Vorliegen eines Unternehmerrisikos muss daher an sich nicht mehr eingegangen werden. Es ist aber auch nicht erkennbar, dass die sog. Selbständigen ein Unternehmerrisiko, weder auf der Einnahmen – noch auf der Ausgabenseite, getragen haben.

Der diesbezügliche Einwand des Beschwerdeführers führt nicht zum Erfolg.

Wenn ein Auftragnehmer sich bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen kann und das Bestimmungsrecht darüber nicht dem Auftraggeber zusteht, spricht dies in der Regel für ein Werkvertragsverhältnis (VwGH vom 18.3.2004, Zl. 2000/15/0078).

Die theoretische Vertretungsmöglichkeit war im gegenständlichen Fall laut Aussagen des Beschwerdeführers gegeben, wurde aber faktisch nicht in Anspruch genommen.

Dies ist im gegenständlichen Fall jedoch für die Entscheidung nicht von Relevanz, da bereits die Kriterien der Eingliederung in den betrieblichen Organismus, sowie die Weisungsgebundenheit durch das Bundesfinanzgericht eindeutig bejaht wurden.

Dass die sog. Selbständigen teilweise auch für andere Auftraggeber tätig waren, wird vom Bundesfinanzgericht nicht in Zweifel gezogen. Mehrere parallel bestehende Auftragsverhältnisse bzw. Dienstverhältnisse sind im Wirtschaftsleben nicht ungewöhnlich. Die Frage, wie das gegenständliche – zwischen dem Bf. und den sog. Selbständigen bestehende – Leistungsverhältnis zu beurteilen ist, wird dadurch jedoch nicht berührt. Dass die sog. Selbständigen – den Ausführungen des Bf. zufolge – auch (noch) für Dritte tätig gewesen sein sollen, steht daher der Beurteilung, dass im gegenständlichen Fall Dienstverhältnisse (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) vorliegen, ebenfalls nicht entgegen.

Da aufgrund der obigen Sachverhaltsfeststellungen die belangte Behörde bei Beurteilung des Gesamtbildes der strittigen Tätigkeiten zu Recht von einem Überwiegen der Merkmale eines Dienstverhältnisses und somit einer nichtselbständigen Tätigkeit bei den im Streitzeitraum vom Beschwerdeführer beschäftigten Personen ausgegangen ist, kann in der Heranziehung des Beschwerdeführers zur Haftung für die Lohnsteuer bzw in der ihm gegenüber erfolgten Festsetzung der Dienstgeberbeiträge und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag keine Rechtswidrigkeit erkannt werden.

Die Behörde legte ihren Berechnungen die vorgelegten Honorarnoten zugrunde, es erfolgte keine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen.

Zu den Säumniszuschlägen (für Lohnsteuer 2005 bis 2007):

Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der folgenden Absätze Säumniszuschläge zu entrichte. Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht rechtzeitig entrichteten Abgabenbetrages (Abs.2. leg.cit.)

Gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kaldendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Dass die vorgeschriebenen Abgaben nicht (rechtzeitig) entrichtet und damit Säumniszuschläge erwirkt worden sind, ist unstrittig.

Die Festsetzung von Säumniszuschlägen ist daher ebenfalls zu Recht erfolgt.

Es war daher der Beschwerde der gewünschte Erfolg zu versagen.

Zur Zulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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 im vorliegenden Fall entscheidungswesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes war, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht vor (vgl VwGH 25.2.2016, Ra 2016/16/0006).

Hinsichtlich der rechtlichen Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses und der hierfür zu prüfenden Kriterien weicht das Bundesfinanzgericht mit dem vorliegenden Erkenntnis zudem nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, sondern folgt der in den Erkenntnissen vom 15.9.1999, 97/13/0164; 22.3.2010, 2009/15/0200; 29.7.2010, 2007/15/0223; 24.11.2011, 2008/15/0180 und 21.11.2013, 2012/15/0025, zum Ausdruck gebrachten Judikaturlinie, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, am 3. Juli 2019