

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., Adresse_Bf., vertreten durch stV, Adresse_stV, über die Beschwerde vom 21.7.2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Judenburg Liezen vom 14.7.2014, betreffend Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer für das Jahr 2013 sowie Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2013 und Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2013 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert:

1) Haftung für Lohnsteuer (§ 82 EStG 1988) für das Jahr 2013:

Haftungsbetrag bisher	7.467,40 Euro
Haftungsbetrag neu	2.578,38 Euro

2) Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2013:

Bemessungsgrundlage bisher	326.011,55 Euro
DB bisher	14.670,52 Euro
Bemessungsgrundlage neu	299.700,55 Euro
DB neu	13.486,52 Euro

Dadurch vermindert sich der Nachforderungsbetrag von bisher 4.685,20 Euro auf nunmehr 3.501,20 Euro.

3) Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2013:

Bemessungsgrundlage bisher	326.011,55 Euro
DZ bisher	1.271,49 Euro
Bemessungsgrundlage neu	299.700,55 Euro
DZ neu	1.168,88 Euro

Dadurch vermindert sich der Nachforderungsbetrag von bisher 406,09 Euro auf nunmehr 303,48 Euro.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.), einer GmbH, die auf die Herstellung von Massivholzparkettdielen spezialisiert ist und auch deren Verlegung anbietet, fand eine die Jahre 2009 bis 2013 umfassende Lohnabgabenprüfung statt. Dabei traf der Prüfer die hier strittige, ausschließlich das Jahr 2013 betreffende Feststellung, dass Herr X als Dienstnehmer der Bf. zu qualifizieren sei. Der Prüfer führte - gestützt auf eine am 26.11.2013 durch die Finanzpolizei durchgeführte, niederschriftlich festgehaltene Befragung des Herrn X - aus, Herr X habe über keine Gewerbeberechtigung für Parkettverlegungstätigkeiten verfügt und sei überdies regelmäßig und für längere Zeiträume für ein und denselben Auftraggeber tätig geworden. Zudem sei er mit dem Kraftfahrzeug der Bf. gefahren.

Mit Bescheiden vom 14.7.2014 zog die belangte Behörde die Bf. zur Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer für das Jahr 2013 heran und forderte überdies den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, jeweils für das Jahr 2013, nach.

Dem hielt die Bf. in ihrer Beschwerde vom 21.7.2014 entgegen, das Einzelunternehmen X führe in ihrem Auftrag Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem Verkauf von Parkettböden aus. Dabei handle es sich um die Vorbereitung von Untergründen, die Prüfung von Trägermaterialien, die Aufbringung von Untergründen sowie die Verlegung von Parkett. Grundsätzlich werde jedes einzelne Werk angeboten und zum Anbotspreis abgerechnet. Die Abrechnung von Zusatzleistungen erfolge je Leistung. Die Auftragserteilung erfolge derart, dass die Bf. Adresse und Objekt mitteile, Herr X in der Folge das Objekt besichtige, der Bf. ein Anbot lege und bei Einigung über Leistung und Preis den Auftrag nach Terminvereinbarung mit dem Kunden der Bf. ausführe. Danach werde die Leistung abgerechnet. Herr X verwende ausschließlich sein eigenes Werkzeug, seine eigene Arbeitskleidung sowie sein eigenes Kraftfahrzeug. In Ausnahmefällen benutze Herr X den Firmen-Lkw der Bf.. Je nach Auftragslage würden zwischen den einzelnen Aufträgen oft Monate liegen. Herr X werde nicht nur für die Bf., sondern auch für andere Unternehmen tätig. Kriterien, die für die Annahme eines Dienstverhältnisses sprechen würden, erfülle Herr X nicht. Es werde nicht die Arbeitskraft geschuldet, sondern jedes Werk für sich nach vorherigem Anbot abgerechnet. Herr X sei in den Betrieb der Bf. nicht eingegliedert, es gebe keine Anwesenheitspflicht, keine dienstzeitmäßige Bindung und keine Freizeit-, Urlaubs- oder Sonderzahlungsvereinbarungen. Herr X könne sich vertreten lassen und sich der Mithilfe Dritter bedienen. Er trage volles Unternehmerrisiko. Er müsse sich um Aufträge bemühen und die Aufträge ordnungsgemäß ausführen, andernfalls die jeweilige Rechnung gar nicht oder nur zum Teil beglichen werde. Herr X habe neben der Bf. noch weitere Kunden. Er trage das Gewährleistungsrisiko für

seine Arbeiten, dazu werde beispielhaft auf ein der Beschwerde angeschlossenes Bestätigungsschreiben verwiesen, aus welchem hervorgehe, dass in einem konkreten Fall Gewährleistungsarbeiten erforderlich gewesen seien, für die kein Entgelt gebührt habe. Der Vorwurf der Finanzpolizei, Herr X habe den "falschen" Gewerbeschein, sei nicht als Indiz für das Bestehen eines Dienstverhältnisses zu werten, weil nur die tatsächliche Tätigkeit zu beurteilen sei. Aus der von Herrn X für das Jahr 2013 erstellten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gehe überdies hervor, dass er sein eigenes Kraftfahrzeug verwende, eigenes Werkzeug besitze und Umsätze auch gegenüber anderen Kunden tätige. Es erfolge keine zeitliche Abrechnung, sondern eine Abrechnung je Werk. Herr X habe ein Ablehnungsrecht betreffend die Aufträge der Bf., dies sei auch einer der Gründe, weswegen die Bf. weitere Bodenlegerfirmen beauftrage. Die für das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit sprechenden Merkmale würden bei weitem überwiegen.

In ihrer abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 27.11.2014 führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, aufgrund einer Kontrollmitteilung der Finanzpolizei habe bei der Bf. eine Lohnabgabenprüfung stattgefunden, im Zuge derer den vermeintlichen Werkverträgen mit Herrn X die Anerkennung versagt worden sei. Die Finanzpolizei habe am 26.11.2013 eine Niederschrift mit Herrn X aufgenommen. Der von diesem geschilderte Sachverhalt spreche für das Vorliegen eines echten Dienstverhältnisses, weswegen es zu einer Umqualifizierung der Einkünfte gekommen sei. Am 17.11.2014 sei Herr X neuerlich behördlich befragt worden. Dabei habe sich folgendes Bild ergeben: Herr X habe Bodenlegertätigkeiten für die Bf. zunächst als deren Dienstnehmer durchgeführt. In der Folge sei Herr X vom Geschäftsführer der Bf. auf die Möglichkeit der Tätigkeit als selbständiger Bodenleger aufmerksam gemacht worden, eine Weiterbeschäftigung als Dienstnehmer sei aufgrund der Auftragslage der Bf. im Bereich der Bodenlegertätigkeiten nicht möglich gewesen. Sodann sei gemeinsam eine Preisliste erstellt worden. Da die Anmeldung des Bodenlegergewerbes aufgrund der fehlenden Meisterprüfung nicht möglich gewesen sei, habe Herr X das freie Gewerbe für Gebäudereinigung angemeldet. Herr X habe jedoch nie die Absicht gehabt, Gebäudereinigungsdienste anzubieten, sondern sei von vornherein klar gewesen, dass er lediglich Bodenlegertätigkeiten durchführen werde. Herr X werde vor jedem Auftrag vom Geschäftsführer der Bf. telefonisch kontaktiert. Das Honorar werde anhand der vorab vereinbarten Preisliste festgelegt. Das Material werde von einer Spedition zum Kunden geliefert. Die Abwicklung der Organisation erfolge durch die Bf. (Terminvereinbarung mit dem Kunden, der Spedition und Herrn X). Grundsätzlich sei Herr X im Rahmen der einzelnen Auftragsabwicklungen mit seinem privaten Pkw unterwegs. Herr X sei lediglich für die Bf. und die Firma XY-GmbH tätig gewesen, weitere Auftraggeber habe er nicht gehabt. Herr X verwende sein eigenes Werkzeug, dieses habe er jedoch zum Großteil bereits vor Aufnahme der selbständigen Tätigkeit besessen. In ihrer rechtlichen Würdigung führte die belangte Behörde nach einem Hinweis auf die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 aus, bei Herrn X sei eine unternehmerische Struktur nicht erkennbar. Er mache keine Werbung, habe keine Aufkleber am Pkw und scheine auch sonst nach außen hin nicht als selbständiger Bodenleger auf. Seine Aufträge erhalte er fast ausschließlich von der

Bf., durch welche auch die Organisation der Aufträge erfolge. Herr X habe angegeben, Aufträge bereits abgelehnt zu haben. Aus den vorgelegten Rechnungen sei eine laufende Tätigkeit des Herrn X für die Bf. ersichtlich. Herr X führe die Arbeiten alleine durch. Von der Vertretungsmöglichkeit sei bis dato kein Gebrauch gemacht worden. Zwar führe Herr X die Arbeiten mit seinem eigenen Werkzeug durch, dieses sei von ihm jedoch schon vor Aufnahme der selbständigen Tätigkeit und nicht erst anlässlich der "Unternehmensgründung" angeschafft worden. Hinzu komme die Möglichkeit der Nutzung des Firmenfahrzeuges der Bf.. Die diesbezüglichen Tankkosten würden von der Bf. übernommen werden. Die für das Vorliegen eines echten Dienstverhältnisses sprechenden Merkmale würden überwiegen.

In ihrem Vorlageantrag vom 3.12.2014 führte die Bf. im Wesentlichen aus, die Beschwerdevorentscheidung vermöge kein einziges Indiz für die Qualifikation der von Herrn X ausgeübten Tätigkeit als nichtselbständige Tätigkeit zu liefern. Die belangte Behörde habe weder Feststellungen zur Weisungsgebundenheit noch solche zur Eingliederung in den geschäftlichen Organismus getroffen. Selbst die in der Beschwerdevorentscheidung getroffenen Sachverhaltsfeststellungen würden überwiegend für das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit sprechen. Es gebe bis dato keine Niederschrift über Erhebungen bei der Bf. zur Weisungsgebundenheit, zur Arbeitszeit, zur Erscheinungspflicht in der Firma etc.. Dass derartige Erhebungen unterlassen worden seien, stelle eine grobe Missachtung des Parteiengehörs dar.

Mit Schreiben vom 25.2.2015 ließ der steuerliche Vertreter der Bf. der belangten Behörde das Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichtes Bundesland vom xx.xx.20xx, Gz., betreffend Übertretung der Gewerbeordnung durch Herrn X zukommen. Er führte ergänzend aus, das Landesverwaltungsgericht Bundesland habe klargestellt, dass die Tätigkeit des Herrn X als selbständig anzusehen sei. Über Herrn X sei eine Geldstrafe verhängt worden, weil er nicht über die erforderliche Gewerbeberechtigung verfügt habe.

In der Folge legte die belangte Behörde den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Im Zuge des am 11.12.2019 abgehaltenen Erörterungstermines führte der Geschäftsführer der Bf. aus, er sei so gut wie nie auf den Baustellen gewesen, auf denen Herr X seine Tätigkeiten verrichtet habe. Es sei stets so abgelaufen, dass sich Herr X erst nach Fertigstellung der Arbeiten bei ihm gemeldet habe.

Mit Schreiben vom 13.1.2020 ließ der steuerliche Vertreter der Bf. dem Bundesfinanzgericht das von Herrn X für das Streitjahr geführte Anlagenverzeichnis zukommen und führte ergänzend aus, dass es darüber hinaus noch einen Kastenwagen der Marke Fiat gegeben habe, welcher von Herrn X in gebrauchtem Zustand günstig angeschafft worden sei. Dafür sei das amtliche Kilometergeld geltend gemacht worden, zumal dies steuerlich günstiger gewesen sei, als AfA und Betriebskosten zu berücksichtigen.

Mit Schreiben vom 30.1.2020 übermittelte der steuerliche Vertreter der Bf. dem Bundesfinanzgericht eine Detailaufstellung zu dem von Herrn X für das Streitjahr geführten Anlagenverzeichnis.

Mit Schreiben vom 4.2.2020 erstattete die belangte Behörde dazu eine Stellungnahme und führte unter Hinweis auf die zum freien Dienstverhältnis im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unter anderem aus, dass einige der im Anlagenverzeichnis aufgelisteten Wirtschaftsgüter geringwertig im Sinne des § 13 EStG 1988 seien und daher nicht als wesentliche Betriebsmittel im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG in Betracht kämen. Zudem sei anzumerken, dass keines der im Anlagenverzeichnis aufgelisteten Werkzeuge, wie sich aus dem Vermerk "Privateinlage" ergebe, für die in Rede stehende Tätigkeit neu angeschafft worden sei. Auffallend sei überdies, dass im Anlagenverzeichnis kein Kraftfahrzeug aufscheine. Da Herr X nach den Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bf. im Schreiben vom 13.1.2020 für einen Kastenwagen der Marke Fiat Kilometergelder geltend gemacht habe, sei davon auszugehen, dass sich dieser Kastenwagen im Privatvermögen des Herrn X und nicht im Betriebsvermögen befunden habe. Da dieses Kraftfahrzeug somit mangels Aufnahme in das Betriebsvermögen nicht einer unternehmerischen Struktur gewidmet worden sei, sei es vor dem Hintergrund der die Wesentlichkeit von Betriebsmitteln bei freien Dienstnehmern betreffenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unbeachtlich.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt:

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

Bei der Bf. handelt es sich um eine GmbH, die auf die Herstellung von Massivholzparkettdielen spezialisiert ist und auch deren Verlegung anbietet. Sie verfügt seit xx.xx.20xx über eine Gewerbeberechtigung für das freie Gewerbe "Hobelwerke" und seit xx.xx.20xx über eine Gewerbeberechtigung für das reglementierte Gewerbe "Tischler (Handwerk), eingeschränkt auf die Verlegung von Klebe- und Fertigparketten".

Im Zeitraum Juni bis Oktober 2010 stand Herr X in einem Dienstverhältnis zur Bf..

Einige Zeit später traten die Bf. und Herr X erneut in Kontakt, um über eine zukünftige Zusammenarbeit zu sprechen. Aufgrund der mäßigen Auftragslage im Bereich der Verlegung von Parkettböden kam für die Bf. die Fixanstellung eines Dienstnehmers in diesem Bereich nicht infrage. Der Geschäftsführer der Bf. sprach Herrn X auf die Möglichkeit der selbständigen Ausübung von Parkettverlegungstätigkeiten an, wozu sich Herr X in der Folge auch entschloss.

Herr X hat den Beruf des Raumausstatters erlernt. Die diesbezügliche Ausbildung umfasste auch die Bodenverlegung.

Die Bf. beauftragte im Streitzeitraum nicht nur Herrn X mit der Durchführung von Parkettverlegungstätigkeiten und anderen damit zusammenhängenden Arbeiten, sondern vergab derartige Aufträge auch an eine Reihe anderer Firmen. Diese Firmen wurden, ebenso wie Herr X, von der Bf. eigens geschult, um die Aufträge ordnungsgemäß ausführen zu können.

Die Auftragsvergabe gestaltete sich derart, dass die Bf. bei einem neuen Auftrag, welchen sie von dritter Seite erhielt, meist mehrere Wochen bzw. Monate vor der geplanten Ausführung an diese Firmen herantrat, um den Termin zu koordinieren. Für den Fall, dass eine Firma zum bereits vereinbarten Termin kurzfristig doch nicht verfügbar war, trat die Bf. mit einer anderen Firma in Kontakt, um deren Verfügbarkeit abzuklären. Im Falle der Kontaktaufnahme mit Herrn X wurden diesem vom Geschäftsführer der Bf. Adresse und telefonische Kontaktdaten des jeweiligen Kunden der Bf. mitgeteilt. In der Folge wurde das jeweilige Objekt von Herrn X besichtigt. Bei Einigung über Leistung und Entgelt erfolgte die Auftragsvergabe. Sämtliche Auftragsvergaben erfolgten mündlich. Herr X konnte Aufträge auch ablehnen.

Zwischen den einzelnen Aufträgen lagen zum Teil mehrere Wochen.

Herr X richtete in seinem Haus an der Adresse Adresse1 ein Büro ein, in welchem er sämtliche Tätigkeiten organisierte und vorbereitete.

Herr X konnte sich seine Arbeitszeiten im Rahmen der einzelnen Auftragsabwicklungen für die Bf. (innerhalb des mit dem jeweiligen Fertigstellungstermin begrenzten zeitlichen Rahmens) frei einteilen und gab es diesbezüglich keinerlei Weisungen seitens der Bf..

Herr X wurde während der Verrichtung seiner Arbeiten von der Bf. nicht kontrolliert. Er meldete sich beim Geschäftsführer der Bf. stets erst nach Fertigstellung des jeweiligen Auftrages.

Nach Fertigstellung des jeweiligen Auftrages legte Herr X eine Rechnung an die Bf.. Die Abrechnung erfolgte nach Quadratmetern (z.B. Parkettverlegung), Laufmetern (z.B. Sockelleisten-Montage) und Stückzahl (z.B. Stufen-Montage). In vereinzelt Fällen wurden zusätzlich Regiestunden verrechnet. Ganz vereinzelt kam es vor, dass ausschließlich nach Regiestunden abgerechnet wurde. Die Preise pro Quadratmeter, pro Laufmeter, pro Stückzahl und pro Regiestunde variierten innerhalb einer gewissen Bandbreite und orientierten sich an einer Preisliste, auf die sich der Geschäftsführer der Bf. und Herr X vor der ersten Auftragsausführung geeinigt hatten. Herr X wurde von der Bf. stets gefragt, ob er mit dem jeweiligen Preis einverstanden sei. Die von Herrn X an die Bf. gelegten Rechnungen beziehen sich jeweils auf einen konkreten Auftrag und nennen neben dem Leistungszeitraum und der Art bzw. dem Ausmaß der erbrachten Leistungen den Namen des Kunden der Bf. sowie die Örtlichkeit der Baustelle.

Herr X hatte das Gewährleistungsrisiko für seine Arbeiten zu tragen.

Herr X verwendete im Rahmen der einzelnen Auftragsabwicklungen für die Bf. neben seiner eigenen Arbeitskleidung ausschließlich sein eigenes Werkzeug, wie insbesondere eine Schleifmaschine, einen Randschleifer, eine Tellerschleifmaschine, zwei Kappsägen, ein Rührwerk, einen Estrichschleifer, eine Tauchsäge, einen Kompressor, eine Handhobel, eine Handkreissäge, einen Staubsauger, eine Oberfräse, eine Bohrmaschine, einen Scheinwerfer sowie diverses Kleinwerkzeug. Diese Werkzeuge wurden von Herrn X nicht erst anlässlich der hier gegenständlichen Parkettverlegungstätigkeiten angeschafft, sondern standen bereits davor in dessen Eigentum. In dem von Herrn X für das Streitjahr geführten Anlagenverzeichnis sind Werkzeuge mit folgenden (Einlage)werten ausgewiesen:

Schleifmaschine [Hersteller]	2.200,00 Euro
Randschleifer [Hersteller]	500,00 Euro
Tellerschleifmaschine [Hersteller]	300,00 Euro
Kappsäge [Hersteller]	700,00 Euro
Kappsäge [Hersteller]	300,00 Euro
Rührwerk	100,00 Euro
Estrichschleifer [Hersteller]	800,00 Euro
Tauchsäge [Hersteller]	450,00 Euro
Kompressor	110,00 Euro
Handhobel	120,00 Euro
Handkreissäge	100,00 Euro
Kleinwerkzeug	500,00 Euro
Staubsauger [Hersteller]	300,00 Euro

Herr X verwendete im Rahmen der einzelnen Auftragsabwicklungen für die Bf. in der Regel sein eigenes Kraftfahrzeug, einen Kastenwagen der Marke Fiat, welchen er in gebrauchtem Zustand angeschafft hatte. Er erhielt von der Bf. im Streitzeitraum keinen Aufwandsersatz, etwa in Form der Bezahlung des amtlichen Kilometergeldes. Ab 2014 wurde in seltenen Fällen eine Anfahrtspauschale verrechnet.

In vereinzelten Fällen gestattete die Bf. Herrn X die Nutzung ihres Firmen-LKW. Die diesbezüglichen Tankkosten wurden von der Bf. übernommen.

Die von Herrn X zu verarbeitenden Materialien, wie insbesondere die zu verlegenden Parkettböden, wurden von der Bf. beigestellt und durch ein von dieser beauftragtes Speditionsunternehmen, gelegentlich auch durch eigene Mitarbeiter der Bf. oder durch Herrn X selbst, zur Baustelle gebracht, auf welcher die Parkettverlegungstätigkeiten von Herrn X durchzuführen waren.

Herr X konnte sich im Rahmen seiner Tätigkeit für die Bf. vertreten lassen, tatsächlich ist es dazu jedoch nie gekommen. Im Falle seiner Erkrankung erstattete Herr X der Bf. eine entsprechende Meldung.

Herr X wurde im Streitzeitraum nahezu ausschließlich für die Bf. tätig. Einen einzigen, sich über zwei Tage erstreckenden Auftrag führte er für die XY-GmbH, Adresse2, aus.

Eigene Mitarbeiter beschäftigte Herr X im Streitzeitraum nicht.

Herr X machte im Streitzeitraum keine Werbung für seine Tätigkeit.

Herr X verfügte im Streitzeitraum über eine Gewerbeberechtigung für das freie Gewerbe "Anbieten von Hausbetreuungstätigkeiten als persönliche Dienste an nicht öffentlichen Orten, bestehend aus der Beaufsichtigung des ordnungsgemäßen Zustandes von Liegenschaften, der Pflege von Außenanlagen durch Rasen mähen, Schnee schaufeln, kaputte Glühbirnen wechseln, Asphaltflächen kehren, Grünanlagen bewässern, die Reinhaltung der Müllsammelplätze überprüfen und diese nachreinigen, Kehren und Waschen von Stiegenhäusern und Gängen, Kehren von Gehsteigen und Hof, Waschen von Stiegenhausfenstern und Außentüren, Reinigung von Stiegen, Handläufen und Kehren des Kellers, das Ölen von Türen, Mitteilungen bzw. Beschwerden der Eigentümer und Mieter an die Hausverwaltung weiterleiten, sowie Botengänge". Über eine Gewerbeberechtigung, welche ihn zu Arbeiten im Zusammenhang mit der Verlegung von Parkettböden berechtigt hätte, verfügte er im Streitzeitraum nicht.

2. Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zum Geschäftsgegenstand der Bf. beruhen auf einer aktenkundigen Abfrage der Homepage der Bf..

Die Feststellungen zu den Gewerbeberechtigungen der Bf. entstammen einer aktenkundigen Abfrage des Gewerbeinformationssystems Austria (GISA).

Dass Herr X im Zeitraum Juni bis Oktober 2010 in einem Dienstverhältnis zur Bf. stand, ist den niederschriftlich festgehaltenen Aussagen des steuerlichen Vertreters der Bf. in dem am 11.12.2019 abgehaltenen Erörterungstermin zu entnehmen, die sich insoweit mit einem aktenkundigen Versicherungsdatenauszug des Herrn X decken.

Dass die Bf. aufgrund mäßiger Auftragslage im Bereich der Verlegung von Parkettböden von der Fixanstellung eines Dienstnehmers Abstand nahm und der Geschäftsführer der Bf. Herrn X auf die Möglichkeit der selbständigen Ausübung von Parkettverlegungstätigkeiten ansprach, ergibt sich aus den aktenkundigen Aussagen des Herrn X vom 17.11.2014, die sich insoweit mit den zeugenschaftlichen Aussagen des Herrn Y im Verfahren vor dem Landesverwaltungsgericht Bundesland betreffend Übertretung der Gewerbeordnung durch Herrn X decken. Die diesbezüglichen, im Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichtes Bundesland vom xx.xx.20xx, Gz., wörtlich wiedergegebenen Aussagen des Herrn Y lauten wie folgt: „*Herrn X kenne ich seit einigen Jahren und war dieser zumindest einmal bei uns als Arbeitnehmer über eine Leihfirma*

kommand beschäftigt. Er beherrscht die Verlegung von Parkettböden und erzeugen wir diese Böden, verlegen sie auch, jedoch nicht in diesem Umfang, dass wir diesbezüglich fix einen Arbeitnehmer beschäftigen können. Deshalb erkundigte ich mich bei meinem Steuerberater, ob es eine Möglichkeit gebe, dass der Beschwerdeführer [Anmerkung: gemeint ist Herr X] dies quasi als Subfirma für uns macht.“

Die Feststellungen zur Ausbildung des Herrn X stützen sich auf dessen aktenkundige Aussagen vom 26.11.2013, die sich insoweit mit den Ausführungen der belangten Behörde im Vorlagebericht vom 19.5.2015 decken.

Dass die Bf. im Streitzeitraum nicht nur Herrn X mit Parkettverlegungstätigkeiten und anderen damit zusammenhängenden Arbeiten beauftragte, sondern derartige Aufträge auch an andere Firmen vergab, ergibt sich aus den seitens der belangten Behörde unwidersprochen gebliebenen Ausführungen der Bf. in der Beschwerde sowie den niederschriftlich festgehaltenen Ausführungen des Geschäftsführers der Bf. in dem am 11.12.2019 abgehaltenen Erörterungstermin, und ist überdies durch einen aktenkundigen Auszug des in der Buchhaltung der Bf. geführten Kontos "Fremdleistungen - 4300" belegt.

Die Feststellungen zur Auftragsvergabe gründen sich auf die niederschriftlich festgehaltenen Aussagen des Geschäftsführers der Bf. in dem am 11.12.2019 abgehaltenen Erörterungstermin, auf die Aussagen des Herrn X in dem vor dem Landesverwaltungsgericht Bundesland durchgeführten Verfahren betreffend Übertretung der Gewerbeordnung, welche dem aktenkundigen Erkenntnis vom xx.xx.20xx, Gz., zu entnehmen sind, sowie auf die Ausführungen der Bf. in der Beschwerde. Gegenteiliges wurde von der belangten Behörde nicht behauptet.

Dass zwischen den einzelnen Aufträgen zum Teil mehrere Wochen lagen, ergibt sich aus den auf den aktenkundigen Rechnungen angeführten Leistungszeiträumen.

Die Feststellungen zu dem von Herrn X in dessen Haus an der Adresse Adresse1 eingerichteten Büro stützen sich auf die seitens der belangten Behörde unwidersprochen gebliebenen Aussagen des Herrn X in dem vor dem Landesverwaltungsgericht Bundesland durchgeführten Verfahren betreffend Übertretung der Gewerbeordnung, welche dem aktenkundigen Erkenntnis vom xx.xx.20xx, Gz., zu entnehmen sind.

Die Feststellung im Hinblick auf die freie Arbeitszeiteinteilung gründet sich auf die aktenkundigen Aussagen des Herrn X vom 26.11.2013 und 17.11.2014 sowie auf dessen Aussagen in dem vor dem Landesverwaltungsgericht Bundesland durchgeführten Verfahren betreffend Übertretung der Gewerbeordnung, welche dem aktenkundigen Erkenntnis vom xx.xx.20xx, Gz., zu entnehmen sind, und wurde dies auch von der belangten Behörde nicht in Abrede gestellt.

Dass Herr X während der Verrichtung seiner Arbeiten keiner Kontrolle durch die Bf. unterlag, ergibt sich aus den niederschriftlich festgehaltenen Aussagen des Geschäftsführers der Bf. in dem am 11.12.2019 abgehaltenen Erörterungstermin, die

insoweit mit den aktenkundigen Aussagen des Herrn X vom 26.11.2013 übereinstimmen und denen auch seitens der belangten Behörde nicht entgegengetreten wurde.

Die Feststellungen zu den Abrechnungsmodalitäten beruhen auf den sich im Akt befindlichen Rechnungen. Die Feststellungen zum Vorhandensein einer Preisliste, auf welche sich der Geschäftsführer der Bf. und Herr X vor der ersten Auftragsausführung geeinigt hatten, gründen sich auf die aktenkundigen Aussagen des Herrn X vom 17.11.2014 und die Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdeverentscheidung sowie im Vorlagebericht. Gegenteiliges wurde von der Bf. nicht behauptet.

Dass Herr X das Gewährleistungsrisiko für seine Arbeiten zu tragen hatte, ergibt sich aus den seitens der belangten Behörde unwidersprochen gebliebenen Ausführungen der Bf. in der Beschwerde, die sich insoweit mit den aktenkundigen Aussagen des Herrn X vom 17.11.2014 decken. Für die Tragung des Gewährleistungsrisikos durch Herrn X sprechen überdies die händischen Vermerke auf der aktenkundigen Rechnung mit der Rechnungsnummer 03/2013, welche von Herrn X an die Bf. gelegt wurde. Daraus ist in Zusammenschau mit dem aktenkundigen Auszug des in der Buchhaltung der Bf. geführten Kontos "Fremdleistungen - 4300" zu ersehen, dass aufgrund eines Reklamationsfalles im Zusammenhang mit einem früheren Auftrag nicht der volle Rechnungsbetrag von 1.160,00 Euro, sondern lediglich ein Betrag von 600,00 Euro zur Auszahlung gelangt ist.

Die Feststellung, dass Herr X im Rahmen der einzelnen Auftragsabwicklungen für die Bf. seine eigene Arbeitskleidung und sein eigenes Werkzeug verwendete, stützt sich auf die aktenkundigen Aussagen des Herrn X vom 26.11.2013 und 17.11.2014, denen die belangte Behörde nicht entgegengetreten ist, und ist überdies durch das von Herrn X für das Streitjahr geführte, aktenkundige Anlagenverzeichnis belegt. Dass Herr X die Werkzeuge nicht erst anlässlich der hier gegenständlichen Parkettverlegungstätigkeiten angeschafft hat, ergibt sich insbesondere daraus, dass diese Werkzeuge im Anlagenverzeichnis als "Privateinlage" erfasst sind.

Dass das von Herrn X auf den Baustellen zu verarbeitende Material von der Beschwerdeführerin beigestellt wurde, ist unstrittig.

Zur Feststellung, dass Herr X von der Bf. im Streitzeitraum keinen Aufwandsersatz im Zusammenhang mit der Nutzung seines eigenen Kraftfahrzeuges erhielt, ist anzumerken, dass dieser in seiner niederschriftlich festgehaltenen, aktenkundigen Befragung vom 26.11.2013 zwar zu Protokoll gegeben hat, der Bf. Kilometergeld verrechnet zu haben, in seiner ebenfalls niederschriftlich festgehaltenen, aktenkundigen Befragung vom 17.11.2014 jedoch angegeben hat, kein Kilometergeld von der Bf. erhalten, sondern erst ab 2014 in seltenen Fällen eine "Anfahrpauschale" verrechnet zu haben. In ihrer an das Bundesfinanzgericht gerichteten Vorhaltsbeantwortung vom 15.11.2019, im Zuge derer die Bf. dem Bundesfinanzgericht sämtliche den Streitzeitraum betreffenden Rechnungen des Herrn X zukommen ließ, führte die Bf. aus, außer den in diesen Rechnungen genannten

Beträgen keine weiteren Zahlungen an Herrn X geleistet zu haben. Dem wurde von der belangten Behörde in der Folge nicht entgegengetreten. Auch aus den aktenkundigen Buchhaltungsunterlagen der Bf. ergeben sich keine Hinweise darauf, dass Herr X von der Bf. im Streitzeitraum einen Aufwandsersatz für die Nutzung seines eigenen Kraftfahrzeuges erhalten hätte.

Die Feststellungen zur Nutzung des Firmen-LKW der Bf. durch Herrn X beruhen auf dessen aktenkundigen Aussagen vom 26.11.2013 und 17.11.2014, die insoweit mit den Ausführungen der Bf. in der Beschwerde sowie den niederschriftlich festgehaltenen Aussagen des Geschäftsführers der Bf. in dem am 11.12.2019 abgehaltenen Erörterungstermin übereinstimmen.

Dass sich Herr X zwar grundsätzlich vertreten lassen konnte, ist den Ausführungen der Bf. in der Beschwerde zu entnehmen, denen die belangte Behörde nicht entgegengetreten ist. Jedoch wurde weder behauptet noch finden sich entsprechende Hinweise in den Akten, dass tatsächlich eine Vertretung stattgefunden hätte. Die Feststellung zur Meldung im Krankheitsfall entstammt den aktenkundigen Aussagen des Herrn X vom 26.11.2013. Gegenteiliges wurde auch von der Bf. nicht behauptet.

Die Feststellung, dass Herr X im Streitzeitraum nahezu ausschließlich für die Bf. tätig wurde, stützt sich auf die aktenkundigen Aussagen des Herrn X vom 26.11.2013 und 17.11.2014, und ist überdies durch einen summenmäßigen Abgleich der von der Bf. im Streitzeitraum an Herrn X bezahlten Leistungsentgelte, welche den aktenkundigen Buchhaltungsunterlagen der Bf. zu entnehmen sind, mit der ebenfalls aktenkundigen, den Streitzeitraum betreffenden Einnahmen-Ausgaben-Rechnung des Herrn X belegt.

Dass Herr X im Streitzeitraum weder Dienstnehmer beschäftigte noch Werbung für seine Tätigkeit machte, ergibt sich aus dessen aktenkundigen Aussagen vom 26.11.2013. Die sich im Akt befindliche Kopie der Titelseite der Zeitung "Woche Ort1", welche ein Werbeinserat mit dem Titel "Raumausstatter X" enthält, betrifft die Zeitungsausgabe 29./30.4.2015 und somit nicht den Streitzeitraum.

Das Nichtbestehen einer Gewerbeberechtigung, welche Herrn X zur selbständigen Ausübung von Parkettverlegungstätigkeiten berechtigt hätte, ist neben entsprechenden GISA-Auszügen, welche von der belangten Behörde im Zuge der Beschwerdevorlage übermittelt wurden, auch durch das aktenkundige Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichtes Bundesland vom xx.xx.20xx, Gz., belegt, durch welches über Herrn X eine Geldstrafe wegen Übertretung der Gewerbeordnung verhängt wurde.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung:

3.1. Zu Spruchpunkt I (Stattgabe):

3.1.1. Zum Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer im Sinne dieser Vorschrift sind gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967 u.a. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG 1967 festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet in § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 (in der Fassung vor BGBl I 73/2017) seine rechtliche Grundlage.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Seit dem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, entspricht es der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass das Vorliegen eines Dienstverhältnisses nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 anhand zweier Kriterien, nämlich der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zu beurteilen ist. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien, wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen, Bedacht zu nehmen (vgl. etwa VwGH 22.2.2017, Ro 2014/13/0033; VwGH 21.11.2018, Ra 2018/13/0045).

Mit dieser Unterscheidung zwischen vorrangigen und nur in Zweifelsfällen maßgeblichen Kriterien verwarf der Verwaltungsgerichtshof in dem erwähnten Erkenntnis eines verstärkten Senates die in einem Teil der bis dahin bestehenden Judikatur vertretene Annahme der Gleichwertigkeit insbesondere des Kriteriums eines fehlenden Unternehmerrisikos mit den beiden Merkmalen der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung, auf die sich die Prüfung des "Gesamtbildes" vorrangig zu beziehen hat (vgl. etwa VwGH 12.9.2018, Ra 2017/13/0041; VwGH 25.4.2019, Ra 2018/13/0083).

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 die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (vgl. VwGH 29.7.2010, 2007/15/0223; VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162; VwGH 21.11.2018, Ra 2018/13/0045).

Die Vorgabe des Arbeitsortes ergibt sich im vorliegenden Fall aus der Natur der Sache und hat daher bei der Beurteilung, ob eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit anzunehmen ist, außer Betracht zu bleiben.

Gegen eine Eingliederung des Herrn X in den geschäftlichen Organismus der Bf. spricht, dass sich dieser seine Arbeitszeiten im Rahmen der einzelnen Auftragsabwicklungen für die Bf. (innerhalb des mit dem jeweiligen Fertigstellungstermin begrenzten zeitlichen Rahmens) frei einteilen konnte und es diesbezüglich keinerlei Vorgaben seitens der Bf. gab. Die Nichteingliederung kommt ferner darin zum Ausdruck, dass Herr X während der Verrichtung seiner Arbeiten keiner Kontrolle durch die Bf. unterlag, sondern sich beim Geschäftsführer der Bf. stets erst nach Fertigstellung der Arbeiten meldete. Gegen eine Eingliederung spricht weiters, dass sowohl die Arbeitskleidung als auch sämtliche Werkzeuge, welche Herr X im Rahmen der einzelnen Auftragsabwicklungen verwendete, von diesem selbst beigestellt wurden. Wenn die belangte Behörde in ihrer Beschwerdevorentscheidung ausführt, die Organisation der Aufträge sei ausschließlich durch die Bf. erfolgt, so ist hierzu zu bemerken, dass sich die Organisationstätigkeit der Bf. auf die terminliche Koordination beschränkte. Wenngleich die in vereinzelt Fällen erfolgte Verwendung des Firmen-LKW der Bf. durch Herrn X für eine Eingliederung spricht, so überwiegen in einer Gesamtbetrachtung doch unzweifelhaft die gegen eine Eingliederung sprechenden Umstände.

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 (vgl. VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162; VwGH 20.1.2016, 2012/13/0095; VwGH 21.11.2018, Ra 2018/13/0045).

Im vorliegenden Fall ist eine persönliche Weisungsgebundenheit des Herrn X gegenüber der Bf. nicht gegeben. Herr X konnte sich seine Arbeitszeiten im Rahmen der einzelnen Auftragsabwicklungen für die Bf. (innerhalb des mit dem jeweiligen Fertigstellungstermin begrenzten zeitlichen Rahmens) frei einteilen und gab es diesbezüglich keinerlei Weisungen seitens der Bf.. Die fehlende persönliche Weisungsgebundenheit des Herrn X gegenüber der Bf. kommt überdies darin zum Ausdruck, dass dieser während der Verrichtung seiner Arbeiten keiner Kontrolle durch die Bf. unterlag, sondern sich beim Geschäftsführer der Bf. stets erst nach Fertigstellung der Arbeiten meldete. Die Verpflichtung, eine Arbeit sach- und termingerecht fertigzustellen, ist ebenso bloßer Ausdruck einer sachlichen Weisungsgebundenheit (vgl. etwa VwGH 21.2.1984, 83/14/0102) wie der Umstand, dass Herr X, gleich wie die übrigen von der Bf. beauftragten Firmen, eigens geschult wurde, um die Aufträge ordnungsgemäß ausführen zu können (in diesem Sinne auch VwGH 28.3.2000, 96/14/007 0, zur Teilnahme an Produktschulungen).

Da die nach der oben referierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorrangig zu prüfenden Kriterien der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus sowie der (persönlichen) Weisungsgebundenheit im vorliegenden Fall nicht gegeben sind, ist das Bestehen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 schon aus diesem Grund zu verneinen. Auf weitere Abgrenzungskriterien ist diesfalls nicht Bedacht zu nehmen.

Aber selbst eine Prüfung anhand weiterer Abgrenzungskriterien führt zu keinem anderen Ergebnis.

Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit die Einnahmen und Ausgaben maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten (vgl. etwa VwGH 2.9.2009, 2005/15/0035; VwGH 29.7.2010, 2007/15/0223; VwGH 24.11.2011, 2008/15/0180). Ein Unternehmerrisiko wird insbesondere dann anzunehmen sein, wenn der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftsverkehrs abhängig sind und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus eigenem getragen werden (vgl. VwGH 4.3.1986, 84/14/0063). Insbesondere begründet eine Bezahlung nach geleisteter Arbeitszeit kein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko (vgl. etwa VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200) .

Im vorliegenden Fall wird ein Unternehmerrisiko nicht nur durch die Tragung des Gewährleistungsrisikos durch Herrn X begründet, sondern insbesondere auch durch die Art der Abrechnung der Aufträge. Diese erfolgte weitaus überwiegend nach Quadratmetern (z.B. Parkettverlegung), Laufmetern (z.B. Sockelleisten-Montage) sowie Stückzahl (z.B. Stufen-Montage) und nur in sehr untergeordnetem Ausmaß nach Zeitaufwand in Form von Regiestunden. Eine solche Art der Abrechnung, die sich in erster Linie am Ausmaß der verrichteten Arbeit (z.B. bestimmte Anzahl an Laufmetern im Falle einer Sockelleisten-Montage) und nicht an der geleisteten Arbeitszeit orientiert, spricht für ein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko, hat es der Unternehmer doch selbst in der Hand, durch eine möglichst zügige und effiziente Ausführung der von ihm übernommenen Arbeiten den wirtschaftlichen Erfolg zu maximieren. Wenn, wie der Verwaltungsgerichtshof in dem zur Frage der Selbständigkeit oder Nichtselbständigkeit eines Fliesenlegers ergangenen Erkenntnis vom 21.11.2018, Ra 2018/13/0045, ausgeführt hat, selbst die Vereinbarung eines entsprechend dem voraussichtlichen Zeitaufwand kalkulierten Pauschalentgeltes ein Unternehmerrisiko begründet, dann muss dies umso mehr für den vorliegenden Fall gelten. Für ein ausgabenseitiges Unternehmerrisiko spricht im vorliegenden Fall, dass Herr X neben der Arbeitskleidung auch sämtliche Werkzeuge beistellte und von der Bf. keinen Aufwandsersatz im Zusammenhang mit der Nutzung seines eigenen Kraftfahrzeuges erhielt. Wenngleich die in vereinzelt Fällen erfolgte Verwendung des Firmen-LKW der Bf. durch Herrn X sowie die Beistellung der im

Rahmen der einzelnen Auftragsabwicklungen zu verarbeitenden Materialien durch die Bf. als gegen ein (ausgabenseitiges) Unternehmerrisiko sprechende Indizien anzusehen sind, so treten diese gegenüber den für das Bestehen eines Unternehmerrisikos sprechenden Umständen doch deutlich in den Hintergrund.

Kann sich der Auftragnehmer bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen und kann er über die Vertretung selbst bestimmen, spricht dies nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gegen ein Schulden der Arbeitskraft und damit gegen ein Dienstverhältnis (vgl. etwa VwGH 29.7.2010, 2007/15/0223; VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162). Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 21.11.2013, 2012/15/0025, jedoch auch ausgeführt hat, kommt dem Umstand einer eingeräumten Vertretungsbefugnis nur eingeschränkte Bedeutung zu, wenn diese tatsächlich nicht in Anspruch genommen wird. Da sich Herr X zwar grundsätzlich vertreten lassen konnte, eine solche Vertretung jedoch tatsächlich nicht stattgefunden hat, kommt diesem Kriterium im vorliegenden Fall keine besondere Aussagekraft zu.

Wenn die belangte Behörde in ihrer Beschwerdevorentscheidung ohne nähere Begründung ausführt, aus den vorliegenden Rechnungen sei eine *"laufende Tätigkeit"* des Herrn X für die Bf. ersichtlich, so ist dies nicht nachvollziehbar, geht aus den aktenkundigen Rechnungen, die jeweils nach vollendeter Auftragsausführung gelegt wurden, aufgrund der Nennung des Namens des Kunden der Bf., der Örtlichkeit der Baustelle sowie der im einzelnen erbrachten Leistungen (z.B. Parkettverlegung für eine bestimmte Anzahl von Quadratmetern), welche vorab vereinbart wurden, doch eindeutig hervor, dass sie sich jeweils auf einen konkreten Auftrag bzw. ein konkretes Werk beziehen (in diesem Sinne auch VwGH 21.11.2018, Ra 2018/13/0045).

Dass, wie die belangte Behörde in ihrer Beschwerdevorentscheidung weiters ausführt, bei Herrn X *"keine unternehmerische Struktur"* erkennbar sei, ist ebenfalls nicht nachvollziehbar, zumal Herr X im Rahmen der einzelnen Auftragsabwicklungen für die Bf. sowohl die Arbeitskleidung als auch sämtliches Werkzeug selbst beistellte, in der Regel seinen eigenen Kastenwagen verwendete und sämtliche Tätigkeiten in dem in seinem Haus an der Adresse Adresse1 eingerichteten Büro organisierte und vorbereitete.

Wenn die belangte Behörde in ihrer Beschwerdevorentscheidung den Umstand, dass Herr X im Streitzeitraum nahezu ausschließlich für die Bf. tätig wurde, als für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sprechendes Indiz wertet, so ist dem zwar grundsätzlich zuzustimmen. Diesbezüglich ist jedoch auf die oben referierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und die darin getroffene Unterscheidung zwischen vorrangigen und nur in Zweifelsfällen maßgeblichen Kriterien für die Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständigen Tätigkeit zu verweisen.

Vor dem Hintergrund des Gesagten ist das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 zu verneinen.

3.1.2. Zum Vorliegen eines freien Dienstverhältnisses im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG:

Da als Dienstnehmer im Sinne des § 41 FLAG 1967 nicht nur Personen gelten, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sondern auch freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, ist weiters die Frage zu klären, ob Herr X als freier Dienstnehmer der Bf. anzusehen ist.

§ 4 Abs. 4 ASVG lautet:

"Den Dienstnehmern stehen im Sinne dieses Bundesgesetzes Personen gleich, die sich auf Grund freier Dienstverträge auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zur Erbringung von Dienstleistungen verpflichten, und zwar für

1. einen Dienstgeber im Rahmen seines Geschäftsbetriebes, seiner Gewerbeberechtigung, seiner berufsrechtlichen Befugnis (Unternehmen, Betrieb usw.) oder seines statutenmäßigen Wirkungsbereiches (Vereinsziel usw.), mit Ausnahme der bürgerlichen Nachbarschaftshilfe,

2. eine Gebietskörperschaft oder eine sonstige juristische Person des öffentlichen Rechts bzw. die von ihnen verwalteten Betriebe, Anstalten, Stiftungen oder Fonds (im Rahmen einer Teilrechtsfähigkeit),

wenn sie aus dieser Tätigkeit ein Entgelt beziehen, die Dienstleistungen im wesentlichen persönlich erbringen und über keine wesentlichen eigenen Betriebsmittel verfügen; es sei denn,

a) dass sie auf Grund dieser Tätigkeit bereits nach § 2 Abs. 1 Z 1 bis 3 GSVG oder § 2 Abs. 1 BSVG oder nach § 2 Abs. 1 und 2 FSVG versichert sind oder

b) dass es sich bei dieser Tätigkeit um eine (Neben-)Tätigkeit nach § 19 Abs. 1 Z 1 lit. f B-KUVG handelt oder

c) dass eine selbständige Tätigkeit, die die Zugehörigkeit zu einer der Kammern der freien Berufe begründet, ausgeübt wird oder

d) dass es sich um eine Tätigkeit als Kunstschaffender, insbesondere als Künstler im Sinne des § 2 Abs. 1 des Künstler-Sozialversicherungsfondsgesetzes, handelt."

Die Versicherungspflicht nach § 4 Abs. 4 ASVG ist schon dann zu verneinen, wenn die Person über wesentliche eigene Betriebsmittel verfügt, zumal damit - jedenfalls in einer typisierten Betrachtungsweise - die Möglichkeit verbunden ist, auf dem Markt aufzutreten, um weitere oder neue Aufträge zu lukrieren (VwGH 15.5.2013, 2012/08/0163). Ein eigenes Betriebsmittel ist grundsätzlich dann für die (dadurch als sozialversicherungsrechtlich unternehmerisch zu beurteilende) Tätigkeit wesentlich im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, wenn es sich nicht bloß um ein geringwertiges Wirtschaftsgut handelt und wenn es der freie Dienstnehmer entweder durch die berufliche/betriebliche Verwendung (und der damit einhergehenden steuerlichen Verwertung als Betriebsmittel) der Schaffung einer unternehmerischen Struktur gewidmet hat oder wenn es seiner Art nach von vornherein in erster Linie der in Rede stehenden betrieblichen Tätigkeit

zu dienen bestimmt ist (vgl. VwGH 23.1.2008, 2007/08/0223; VwGH 11.6.2014, 2012/08/0245; VwGH 26.1.2017, Ro 2016/15/0022). Dabei ist stets vorausgesetzt, dass es sich um ein Sachmittel handelt, welches für die konkret in Rede stehende Tätigkeit wesentlich ist (vgl. VwGH 23.1.2008, 2007/08/0223). Bei der Beurteilung der Geringwertigkeit eines Wirtschaftsgutes ist die Bestimmung des § 13 EStG 1988 heranzuziehen (vgl. insbesondere VwGH 15.5.2013, 2012/08/0163). Es ist eine Gesamtbetrachtung aller eingesetzten Betriebsmittel vorzunehmen, wobei diese darauf hin zu beurteilen sind, ob sie für die vom Erwerbstätigen erbrachte Wirtschaftsleistung wesentlich waren und ob er sich damit eine eigene betriebliche Struktur geschaffen hat (vgl. VwGH 25.4.2018, Ra 2018/08/0044 unter Hinweis auf VwGH 15.5.2013, 2012/08/0163 und VwGH 19.10.2015, 2013/08/0185).

Bei den von Herrn X im Zuge der einzelnen Auftragsabwicklungen verwendeten Werkzeugen, welche allesamt von diesem selbst beigestellt wurden, handelt es sich unzweifelhaft um Betriebsmittel, die ihrer Art nach von vornherein in erster Linie der in Rede stehenden betrieblichen Tätigkeit zu dienen bestimmt sind. Dem von Herrn X für das Streitjahr geführten, aktenkundigen Anlagenverzeichnis ist zu entnehmen, dass fünf der darin aufgelisteten Werkzeuge, namentlich eine Schleifmaschine, ein Randschleifer, eine Kappsäge, ein Estrichschleifer und eine Tauchsäge, die Geringwertigkeitsgrenze des § 13 EStG 1988 (in der auf den Beschwerdefall anzuwendenden Fassung BGBl. I 59/2001) überschreiten. Alleine die Schleifmaschine ist im Anlagenverzeichnis mit einem auch von der belangten Behörde nicht in Zweifel gezogenen (Einlage)wert von 2.200,00 Euro ausgewiesen. Bereits daraus ergibt sich, dass Herr X über wesentliche eigene Betriebsmittel im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG verfügte.

Die übrigen im Anlagenverzeichnis aufgelisteten Werkzeuge, namentlich eine Tellerschleifmaschine, eine Kappsäge, ein Rührwerk, ein Kompressor, eine Handhobel, eine Handkreissäge, ein Staubsauger und diverses Kleinwerkzeug, weisen zwar (Einlage)werte auf, die (zum Teil knapp) unter der Geringfügigkeitsgrenze des § 13 EStG 1988 liegen. Der Verwaltungsgerichtshof fordert in seiner Rechtsprechung jedoch eine Gesamtbetrachtung aller eingesetzten Betriebsmittel (vgl. VwGH 25.4.2018, Ra 2018/08/0044 unter Hinweis auf VwGH 15.5.2013, 2012/08/0163 und VwGH 19.10.2015, 2013/08/0185). Eine solche Gesamtbetrachtung aller geringwertigen und nicht geringwertigen Werkzeuge ergibt im vorliegenden Fall, dass Herr X im Streitzeitraum über eine Werkzeugausstattung verfügte, welche ihn in die Lage versetzte, Parkettverlegungstätigkeiten sowie damit zusammenhängende Arbeiten entsprechend durchzuführen. Entgegen den Ausführungen der belangten Behörde in ihrer Stellungnahme vom 4.2.2020 handelt es sich dabei nicht bloß um "Kleinwerkzeug".

Wenn die belangte Behörde in ihrer Stellungnahme vom 4.2.2020 darauf hinweist, keines der im Anlagenverzeichnis angeführten Werkzeuge sei anlässlich der hier gegenständlichen Tätigkeit neu angeschafft worden, so ist hierzu zu bemerken, dass § 4 Abs. 4 ASVG nur auf das "Verfügen" über wesentliche eigene Betriebsmittel abstellt.

§ 4 Abs. 4 ASVG differenziert nach seinem insoweit klaren Wortlaut nicht danach, ob die Betriebsmittel anlässlich der Aufnahme der betrieblichen Tätigkeit neu angeschafft werden, oder ob diese bereits davor im Eigentum des Unternehmers standen und infolge der betrieblichen Nutzung der unternehmerischen Struktur zugeführt werden.

In ihrer Stellungnahme vom 4.2.2020 bringt die belangte Behörde weiters vor, auffällig sei, dass in dem von Herrn X geführten Anlagenverzeichnis kein Kraftfahrzeug aufscheine. Da Herr X nach den Ausführungen der Bf. im Schreiben vom 13.1.2020 für einen Kastenwagen der Marke Fiat Kilometergelder geltend gemacht habe, sei davon auszugehen, dass sich dieser Kastenwagen im Privatvermögen des Herrn X und nicht im Betriebsvermögen befunden habe. Da dieses Kraftfahrzeug somit mangels Aufnahme in das Betriebsvermögen nicht einer unternehmerischen Struktur gewidmet worden sei, sei es vor dem Hintergrund der die Wesentlichkeit von Wirtschaftsgütern bei freien Dienstnehmern betreffenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unbeachtlich.

Dieses Vorbringen der belangten Behörde geht aus folgenden Gründen fehl:

In dem von der belangten Behörde ins Treffen geführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.1.2008, 2007/08/0223, in welchem sich dieser mit dem Fall der Verwendung eines eigenen Pkw durch einen freien Dienstnehmer, dessen Tätigkeit in der Verrichtung von Botendiensten bestand, zu befassen hatte, wurde folgende Unterscheidung getroffen: *"Soweit es sich etwa um ein Personenkraftfahrzeug handelt, welches seiner Art nach nicht von vornherein in erster Linie zur betrieblichen Verwendung bestimmt ist, führt der Umstand allein, dass der Auftraggeber [...] die Verwendung des eigenen Transportmittels von seinen Boten verlangt, noch nicht dazu, dass ein solches Kraftfahrzeug [...] zum wesentlichen Betriebsmittel des Boten wird. Anders wäre der Fall hingegen zu beurteilen, wenn z. B. der freie Dienstnehmer entweder für seine Tätigkeit einen Lieferwagen angeschafft hätte [...] oder aber wenn er seinen auch dem privaten Gebrauch dienenden Personenkraftwagen durch Aufnahme in das Betriebsvermögen ausdrücklich auch einer unternehmerischen Verwendung als Betriebsmittel gewidmet hätte."* Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Beschluss vom 25.4.2018, Ra 2018/08/0044, in diesem Zusammenhang ausgeführt hat, müsste bei nicht nur geringwertigen technischen Geräten, die üblicherweise auch im privaten Bereich verwendet werden, wie etwa einem PC, einem Smartphone oder einem Pkw, die Behauptung einer überwiegenden betrieblichen Verwendung im Rahmen der Mitwirkungspflicht des Erwerbstätigen konkret nachgewiesen werden. Bei dem hier gegenständlichen Kraftfahrzeug handelt es sich jedoch nicht um einen üblicherweise auch im privaten Bereich verwendeten Pkw, sondern um einen Kastenwagen, der im Sinne der oben referierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes schon seiner Art nach, insbesondere aufgrund der Lademöglichkeiten, von vornherein in erster Linie der in Rede stehenden betrieblichen Tätigkeit zu dienen bestimmt ist. Da nach der oben referierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein eigenes Betriebsmittel unter anderem dann für die Tätigkeit wesentlich im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG ist, wenn es sich nicht bloß um ein geringwertiges Wirtschaftsgut handelt

und wenn es seiner Art nach von vornherein in erster Linie der in Rede stehenden betrieblichen Tätigkeit zu dienen bestimmt ist, ist die Wesentlichkeit des von Herrn X verwendeten Kastenwagens im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG (schon aus diesem Grund) zu bejahen. Es erübrigt sich ein Eingehen auf die Fragen, ob die Aufnahme dieses Kraftfahrzeuges in das Anlagenverzeichnis zu Unrecht unterblieben ist bzw. ob anstelle des amtlichen Kilometergeldes die tatsächlich angefallenen Kosten als gewinnmindernde Betriebsausgaben geltend zu machen gewesen wären.

Da Herr X somit unzweifelhaft über wesentliche eigene Betriebsmittel verfügte, scheidet eine Qualifikation als freier Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG schon aus diesem Grund aus, weswegen sich ein Eingehen auf die restlichen Tatbestandsmerkmale des § 4 Abs. 4 ASVG erübrigt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II (Unzulässigkeit der Revision):

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

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.

Mit der vorliegenden Entscheidung folgt das Bundesfinanzgericht der obig zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weswegen spruchgemäß zu entscheiden war.

Graz, am 11. Februar 2020