

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***SenV***, den Richter ***R*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***Vtr***, ***Vtr-Adr***, über die Beschwerde vom 16. Juni 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Leoben Mürrzuschlag (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 18. Mai 2016 betreffend Lohnsteuer für das Jahr 2014 und betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2010 bis 2014 sowie Säumniszuschlag zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit dem Haftungsbescheid vom 18. Mai 2016 wurde der Beschwerdeführer für das Jahr 2014 als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer in Anspruch genommen. Mit den Abgabenbescheiden vom selben Tag wurde dem Beschwerdeführer für die Jahre 2010 bis 2014 der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Dienstgeberbeitrag) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben. Für die nicht zeitgerecht abgeführte Lohnsteuer und für den nicht zeitgerecht abgeführten Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2011, 2012, 2013 und 2014 wurde Säumniszuschlag vorgeschrieben. In den jeweiligen Bescheidebegründungen wurde auf den Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 18. Mai 2016 verwiesen. In diesem wurde ausgeführt, Herr ***1***, Herr ***2***, Herr ***3***, Herr ***4***, Herr ***5***, Herr ***6***, Herr ***7***, Herr ***8***, Herr ***9***, Herr ***10*** und Herr ***11*** (nachstehend Hersteller genannt) seien in den verfahrensgegenständlichen Jahren (zu unterschiedlichen Zeiten) beim Beschwerdeführer beschäftigt gewesen. Für die Hersteller, die

in den betreffenden Zeiträumen zur Einkommensteuer veranlagt worden seien, werde das Einkommen zur Berechnung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag herangezogen.

Gegen diese Bescheide richtete sich die Beschwerde vom 16. Juni 2016. Der Beschwerdeführer, vertreten durch *****Vtr*****, brachte Folgendes vor:

*„Unser Klient, Herr *****Bf1*****, führt einen Tischlereibetrieb und hat er neben den klassischen Aufträgen für Tischlerarbeiten auch Aufträge für die Produktion von speziellen Einwegpaletten und Kisten erhalten. Diese Aufträge stammen zum weitaus überwiegenden Teil von einem Produktionsbetrieb in seinem unmittelbaren räumlichen Umfeld. Es handelt sich dabei um Aufträge zur Anfertigung von Sonderpaletten in unterschiedlichsten Größen und um keine Standard-EURO-Paletten. Herr *****Bf1***** hat die Anfertigung dieser Sonderpaletten auf Werksvertragsbasis an selbständige Auftragnehmer ausgelagert.*

Wir dürfen an dieser Stelle darauf hinweisen, dass diese selbständigen Auftragnehmer sämtlichen Meldepflichten, bspw. gemäß § 119 ff BAO oder auch gem. § 18 GSVG, rechtzeitig und fristgerecht nachgekommen sind und auch über entsprechende, genau auf ihre tatsächlich ausgeübte Tätigkeit abgestimmte Gewerbeberechtigungen verfügt haben.

Im Zusammenhang mit den Meldepflichten gem. § 119 ff BAO ist festzuhalten, dass es im Zusammenhang mit der Aufnahme der Tätigkeit der selbständigen Auftragnehmer durch die Finanzverwaltung anlässlich der Vergabe der Steuernummer auch eine Erhebung bzw. Nachschau anlässlich der Neuaufnahme vor Ort, nämlich im Betrieb unseres Klienten, gegeben hat. Die Finanzverwaltung hat sich am unmittelbaren Betriebsstandort ein Bild der tatsächlichen Verhältnisse verschafft und erst im Anschluss daran eine entsprechende Steuernummer vergeben. Aufgrund dieser Bestandaufnahme vor Ort und unter Zugrundelegung der tatsächlichen Verhältnisse hat die zuständige Finanzverwaltung diese Tätigkeit als selbständige Tätigkeit in der Rechtsform eines Einzelunternehmens und der Gewinnermittlung gem. § 4/3 EStG qualifiziert. Die von den Auftragnehmern verwendeten und für diese Tätigkeit erforderlichen Betriebsmittel wurden in diesem Zusammenhang ebenfalls erhoben und entsprechend dokumentiert. Als Nachweis für diese Erhebung dürfen wir als Beilage 1 zu diesem Schreiben eine Kopie der Niederschrift über die Erhebung/Nachschau anlässlich einer Neuaufnahme vom 5.6.2012 betreffend Herrn (...) übermitteln. Als Beilage 2 legen wir das im Anschluss an diese Erhebung ergangene Schreiben des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 12.6.2012 über die Erteilung der Steuernummer an Herrn (...) bei. Ferner liegt diesem Schreiben auch der Nachweis über den Bestand der entsprechenden Gewerbeberechtigung bei (Beilage 3). Das Auftragsverhältnis von Herrn (...) wurde ebenfalls in der nun durchgeführten gemeinsamen Prüfung der Lohnabgaben (GPLA) der Jahre 2010 bis 2014 vorläufig in ein Dienstverhältnis umqualifiziert. Neben den Erhebungen durch die nunmehr prüfende Finanzverwaltung, die gegenständliche gemeinsame Prüfung der Lohnabgaben der Jahre 2010 bis 2014 wurde von Organen der Finanzverwaltung durchgeführt, waren diese Auftragsverhältnisse aber auch bereits Gegenstand von Erhebungen der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse. Im Jahr 2015 hat die Steiermärkische Gebietskrankenkasse aufgrund

einer Niederschrift vom 4.5.2015 der Finanzpolizei, (...) bereits Erhebungen wegen einer eventuellen nachträglichen Anmeldung zur Pflichtversicherung gemäß § 4 ASVG durchgeführt. Das entsprechende Schreiben der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse vom 26.5.2016 liegt als Beilage 4 diesem Schreiben bei. Als Gegenstand der Erhebung der Finanzpolizei wird in dieser Niederschrift der Verdacht der Übertretung nach dem AuslBG angegeben.

Aufgrund der Stellungnahme durch unsere Kanzlei vom 24.6.2015 samt den nachgereichten Unterlagen und Bestätigungen wurden die Erhebungen von Seiten der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse eingestellt und die Tätigkeit als selbständige Tätigkeit im Rahmen eines Werkvertrages qualifiziert. Für die Steiermärkische Gebietskrankenkasse war eine Dienstnehmereigenschaft iSd § 4 Abs. 2 ASVG nicht nachweisbar. Sowohl unsere Stellungnahme vom 24.6.2015 (Beilage 5) als auch der interne Erledigungsvermerk der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse vom 16.7.2015 zu Geschäftszahl (...) (Beilage 6) liegt diesem Schreiben bei.

Zu den Ausführungen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs 1 BAO vom 13.5.2016 des Prüforganes der Finanzverwaltung dürfen wir wie folgend Stellung nehmen:

Ad. Weisungsgebundenheit:

Der Prüfer führt als Indiz für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses an, dass der Auftraggeber Herr ***Bf1*** den Auftragnehmern vorgibt wie viele Paletten herzustellen sind. Ferner werden das genaue Format (Länge, Breite und Höhe) sowie der Fertigstellungszeitpunkt vorgegeben.

Zu diesen Feststellungen müssen wir anführen, dass es ja genau das Wesen eines Werkvertrages erfordert, dass der Auftraggeber genau definiert welches Werk vom Auftragnehmer in welcher Qualität und Ausführung, zu welchem Zeitpunkt und in welcher Menge zur Verfügung gestellt werden muss. Wie soll es einem Werkvertragsnehmer sonst möglich sein, ein den Vorstellungen des Auftraggebers entsprechendes Werk abzuliefern. In diesem Zusammenhang ist auch anzuführen, dass vom Auftraggeber, Herrn ***Bf1***, ausschließlich jene Werkstücke abgenommen und auch vergütet wurden, welche genau seinen Vorgaben entsprachen. Die Verrechnung der Auftragnehmer erfolgte ausschließlich und nachweislich nur nach der Anzahl der ordnungsgemäß gefertigten und abgenommenen Werkstücke. Herr ***Bf1*** seinerseits konnte wiederum nur ordnungsgemäß gefertigte Paletten und genau den Vorgaben entsprechende Paletten an seine Kunden ausliefern und verrechnen. Das wirtschaftliche Risiko von fehlproduzierten Paletten (Werkstücken) lag somit eindeutig beim jeweiligen Auftragnehmer.

Aus unserer Sicht kann hier in keinsten Weise von einer Weisungsgebundenheit gesprochen werden. Die Auftragnehmer waren vollkommen frei in der Annahme der Aufträge, sie unterlagen keinerlei Meldeverpflichtungen bspw. im Fall einer Erkrankung oder sonstiger Verhinderung. Die Zeiteinteilung oblag ausschließlich dem einzelnen Auftragnehmer, eine diesbezügliche Beschränkung ergab sich lediglich aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Bestimmungen (z.B. aufgrund von Lärmbelästigung).

Ad. Eingliederung in den geschäftlichen Organismus:

*Der Prüfer führt bei diesem Kriterium an, dass die Auftragnehmer ausschließlich für unseren Klienten arbeiteten. Aufgrund der Auftragslage wäre es den Auftragnehmern nicht möglich gewesen gleichzeitig weitere Aufträge von anderen Auftraggebern anzunehmen. Das Auftragsverhältnis sei unbefristet gewesen und die Abrechnungen erfolgten regelmäßig monatlich. Arbeitsaufträge seien durch den Auftraggeber zugeteilt und die Arbeiten in den Räumlichkeiten der Firma ***Bf1*** durchgeführt worden. Ferner wird auch unter diesem Punkt nochmals als Kriterium die Vorgabe des Formats und des Fertigstellungszeitpunktes angeführt.*

*Hierzu ist festzuhalten, dass das Auftragsverhältnis keineswegs unbefristet ausgestaltet war, sondern vielmehr ausschließlich erst kurzfristig aufgrund des Einlangens der entsprechenden Kundenbestellungen bei Herrn ***Bf1*** erforderlichenfalls abgeschlossen wurde. Eine Fertigung auf Lager ist aufgrund der ständig wechselnden Vorgaben der Kunden nicht wirtschaftlich und auch gar nicht möglich und schließt dieser Umstand auch ein unbefristetes Auftrags Verhältnis zwischen Herrn ***Bf1*** und dessen Auftragnehmern aus.*

Natürlich erfolgt die Abrechnung in regelmäßigen Abständen und zwar regelmäßig im Sinne immer nach Fertigstellung und ordnungsgemäßer Abnahme der gefertigten Werkstücke und immer ausschließlich aufgrund der Stückzahl. Eine Verrechnung auf Stundenbasis wurde ausnahmslos nicht vorgenommen.

*Zum Kriterium, dass es aufgrund der Auftragslage den Auftragnehmern nicht möglich gewesen wäre gleichzeitig andere Aufträge von anderen Auftraggebern anzunehmen, muss angemerkt werden, dass jeder Auftragnehmer vollkommen frei über die Auftragsannahme oder Auftragsablehnung entscheiden konnte. Es gab weder eine Verpflichtung ausschließlich für Herrn ***Bf1*** zu arbeiten noch wurde in irgendeiner Art und Weise ein Konkurrenzverbot vereinbart. Es ist somit jedem einzelnen Auftragnehmer selbst überlassen gewesen über die Annahme bzw. das Ausmaß der Annahme der Aufträge zu entscheiden.*

*Im Zusammenhang mit der Fertigung am Betriebsgelände von Herrn ***Bf1*** haben wir eingangs bereits angeführt, dass der Kunde von Herrn ***Bf1*** in unmittelbarer örtlicher Nähe zu seinem Betriebsstandort seinen Produktionsbetrieb unterhält. Aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten wäre jede weitere, zusätzliche Verlagerung der Palettenproduktion durch die Auftragnehmer an einen anderen Produktionsstandort untragbar gewesen, da die damit verbundenen zusätzlichen Transport- und Manipulationskosten die ohnehin geringe Gewinnspanne noch weiter reduziert hätte. Der Erfolg im Bereich der Fertigung dieses Nischenproduktes liegt eben hauptsächlich in der unmittelbaren Nähe zum Kunden und der damit verbundenen kurzen Transportwege sowie der Flexibilität auf kurzfristige Kundenwünsche einzugehen.*

Aufgrund der in den vorstehenden Absätzen von uns getroffenen Anmerkungen und der tatsächlichen Verhältnisse vertreten wir die Ansicht, dass beide Kriterien der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen würden, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers nicht erfüllt sind und somit keine

Dienstverhältnisse vorliegen können.

Nachdem nach unserer Ansicht mit diesen beiden Kriterien beim gegenständlichen Sachverhalt bereits eine klare Abgrenzung zwischen einer selbstständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit möglich ist, in diesem Fall zu Gunsten der selbstständigen Tätigkeit, ist es nach ständiger Rechtsprechung des VwGH nicht mehr erforderlich auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (vgl. VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162). Trotzdem dürfen wir zu den weiteren Ausführungen in der Niederschrift noch wie folgend Stellung nehmen:

Ad. Weitere Indizien für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit sind das nicht vorhandene Vertretungsrecht der Arbeitnehmer

Diese Feststellung des Prüfers kann von unserer Seite nicht nachvollzogen werden, da nirgends vereinbart ist, dass die vom Auftragnehmer übernommene Tätigkeit ausschließlich von ihm selbst übernommen werden muss. Es gibt diesbezüglich keinerlei Vorgaben von unserem Klienten.

*Zur nächsten Feststellung betreffend Meldepflicht des Auftragnehmers im Krankheitsfall muss angemerkt werden, dass genau das Gegenteil der Fall ist. Eine Meldung erfolgt durch die Auftragnehmer nämlich nicht (vgl. diesbezüglich Niederschrift der Finanzpolizei vom 4.5.2015 über die Auskunft von Herrn ***Bf1***, Seite 4, Absatz 1).*

Im Zusammenhang mit der Feststellung des Prüfers zum Thema Unternehmerrisiko darf angemerkt werden, dass im gegenständlichen Fall die Einnahmen ausschließlich von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß und von der Ausdauer des Auftragnehmers abhängen. Denn er alleine entscheidet über die Annahme oder Ablehnung des Auftrages.

Auf der Ausgabenseite ist insbesondere zu erwähnen, dass die für die Fertigung der Paletten und Kisten erforderlichen Arbeitsmittel von den Auftragnehmern selbst zur Verfügung gestellt werden. Das die Fertigung der Paletten und Kisten keiner sehr umfangreichen Werkzeugausstattung bedarf, kann nicht Kriterium für die Qualifizierung als Dienstverhältnis sein. Die wesentlichen Arbeitsmittel wie Hammer, Beißzange, Druckluftnagler (Tacker) werden wie gesagt von den Auftragnehmern zur Verfügung gestellt.

Die Feststellung in der Niederschrift, dass die betreffenden Werkvertragsnehmer keinerlei Ausgaben selbst tragen entspricht unserer Ansicht nach im gegenständlichen Fall nicht den Tatsachen.

Ergänzend zu unseren in diesem Schreiben gemachten Anmerkungen dürfen wir auch auf unsere Ausführungen anlässlich der Beantwortung des Fragenkataloges der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse gemäß Schreiben vom 24.6.2015 (= Beilage 4) verweisen.

Abschließend dürfen wir daher nochmals, basiert auf der obigen Darlegung des Sachverhaltes, die ersatzlose Aufhebung der ergangenen Bescheide beantragen, da unserer Ansicht nach im gegenständlichen Fall eindeutig Werkverträge mit den jeweiligen Auftragnehmern abgeschlossen wurden.

(...)

Für den Fall, dass unserer Beschwerde mittels Beschwerdeverentscheidung durch die Abgabenbehörde nicht vollinhaltlich entsprochen wird, beantragen wir bereits jetzt i.S.d. § 264 BAO die Vorlage unserer Beschwerde an das Verwaltungsgericht. Für den Fall der Vorlage unsere Beschwerde an das Verwaltungsgericht beantragen wir ferner bereits jetzt gem. § 274 BAO eine mündliche Verhandlung sowie gem. § 272 BAO eine Entscheidung durch den Senat.“

Mit der Beschwerdeverentscheidung vom 12. April 2018 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend führte das Finanzamt aus:

„Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer (idF: BF) betreibt einen Tischlereibetrieb und führt neben klassischen Tischlerarbeiten auch Aufträge für die Produktion von Paletten und Kisten für Verpackungen aus. Diese speziellen Aufträge werden von mehreren Arbeitern - größtenteils rumänische Staatsbürger - erledigt, die für den BF auf Werkvertragsbasis arbeiten. Nach Ansicht des BF sind diese Arbeiter selbstständig tätig, sodass für diese keine Lohnsteuer einzubehalten und weder der Dienstgeberbeitrag noch der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abzuführen ist.

Im Zuge einer Prüfung wurden diese Arbeitsverhältnisse in Dienstverhältnisse iSd § 47 Abs. 2 EStG iVm § 4 Abs. 2 ASVG qualifiziert und für die genannten Zeiträume auf Basis der gezahlten Löhne die entsprechenden Beträge für die Entrichtung des Dienstgeberbeitrages (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) nachverrechnet und nachgefordert, außerdem wurde der BF für die Lohnsteuer für das Jahr 2014 gem. § 82 EStG in Anspruch genommen und schließlich wurden noch Säumniszuschläge festgesetzt.

Gegen diese Bescheide wurde die Beschwerde vom 16.06.2016, eingelangt am 20.06.2016, eingebracht.

Rechtliche Beurteilung:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Nach § 41 Abs. 2 FLAG in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG). Als Bemessungsgrundlage gilt die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG.

Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 1 Z 1 iVm Abs. 2 ASVG ist, wer in einem Verhältnis persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegen Entgelt beschäftigt wird. Hierzu gehören auch Personen, bei deren Beschäftigung die Merkmale persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegenüber den Merkmalen selbstständiger Ausübung der Erwerbstätigkeit überwiegen. Als Dienstnehmer gilt aber jedenfalls auch, wer nach § 47 Abs. 1 iVm Abs. 2 EStG

lohnsteuerpflichtig ist. Gemäß § 47 Abs. 2 EStG liegt ein lohnsteuerpflichtiges Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus

des Arbeitsgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Da der Begriff des steuerlichen Dienstverhältnisses durch § 47 EStG nicht abschließend definiert, sondern als Typusbegriff durch eine Vielzahl von Merkmalen bestimmt wird, die nicht alle in gleicher Intensität ausgeprägt sein müssen, gilt es zu prüfen, ob die Merkmale persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegenüber den Merkmalen selbstständiger Ausübung der Erwerbstätigkeit überwiegen:

- **Weisungsgebundenheit/Kontrollunterworfenheit:**

Weisungsgebundenheit meint die Bindung des Arbeitnehmers an Weisungen des Arbeitgebers. Sollte eine solche Bindung nicht vorliegen, wird das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ausgeschlossen. In Bezug auf die Tätigkeit der rumänischen Arbeiter ist dieses Merkmal zwar schwach ausgeprägt, fehlt aber nicht gänzlich. Die Arbeiter bekamen Weisungen in Bezug auf den Arbeitsort, auf die vorgegebene Stückzahl der herzustellenden Paletten/Kisten und auf die nähere Ausgestaltung der Arbeiten, waren also durchaus an die Vorgaben der BF gebunden. Zwar ist es auch ein Merkmal eines Werkvertrages, wenn der Werkbesteller genaue Vorgaben macht, wie das Werk beschaffen sein soll, jedoch kein Exklusives. Schließlich benötigt auch ein „normaler“ Dienstnehmer eine genaue Erklärung und oft auch eine Einschulung auf seinen Arbeitsplatz, wo ihm erklärt wird, wie er seine Arbeit zu leisten hat. Somit können die Vorgaben, etwa welche Maße eine Palette haben soll, nicht ausschließlich für das Vorliegen eines Werkvertragsverhältnisses bzw. eines selbstständigen Arbeitsverhältnisses sein. Anzumerken ist auch, dass die geforderte Intensität des Weisungsrechts konkret auf den jeweiligen Fall bezogen werden muss (Kirchmayr/Denk in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG zu § 47, Rz 34). Die Herstellung von Paletten ist nach Vorgabe der Maße relativ selbsterklärend, sodass ein Weisungsrecht hier aus der Natur der Sache schon vorneherein nicht sehr stark ausgeprägt sein muss. Dies auch aufgrund der Tatsache, dass die Arbeiter sicher über Erfahrung und handwerkliches Geschick verfügen, sodass darüber hinausgehende Weisungen meist nicht vonnöten sind. Aus der Rechtsprechung geht weiters hervor, dass Weisungen sowohl in Bezug auf das Arbeitsverfahren in der Realität des Arbeitslebens nicht immer erwartet werden können, da sich oft aus der Natur der Tätigkeit ein geringer Spielraum ergibt.

Weiters geht aus der Niederschrift des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag mit Herrn (...) und Herrn (...) vom 13.01.2016 entgegen den Behauptungen in der Beschwerde hervor, dass sowohl bei krankheitsbedingter Abwesenheit als auch dann, wenn jemand auf Urlaub gehen wollte, immer den BF verständigt werden musste und dieser dann erforderlichenfalls Ersatzarbeiter stellte. Zudem wurde jede Palette durch den BF kontrolliert, da dieser wiederum nur ordnungsgemäß gefertigte und genau den Wünschen seiner Kunden entsprechende Paletten ausliefern und verrechnen konnte. Angesichts dieser Aspekte kann somit durchaus von einer Weisungsgebundenheit der Arbeiter gesprochen werden.

- **Persönliche Abhängigkeit:**

Grundvoraussetzung für die Annahme persönlicher Abhängigkeit iSd § 4 Abs. 2 ASVG ist die persönliche Arbeitspflicht. Diese fehlt nur dann, wenn dem zur Leistung Verpflichteten ein

„generelles Vertretungsrecht“ zukommt, also wenn er jederzeit nach Belieben Teile seiner Verpflichtung auf Dritte übertragen kann. Das Vorliegen eines solchen Rechts wurde weder behauptet, noch geht dies aus dem Akt hervor. Vielmehr ergibt sich aus der bereits erwähnten Niederschrift, dass immer der BF selbst für Ersatz sorgte, wenn einer der Arbeiter ausfiel und es nie vorkam, dass ein Vertreter geschickt wurde.

Andererseits fehlt die persönliche Arbeitspflicht, wenn einem Beschäftigten ein „sanktionsloses Ablehnungsrecht“ zukommt. Dies bedeutet, dass er die Leistung bereits übernommener Dienste jederzeit nach Gutdünken ganz oder teilweise sanktionslos ablehnen kann. Der Empfänger der Dienstleistungen kann unter solchen Umständen nicht darauf bauen und entsprechend disponieren, dass dieser Beschäftigte an einem bestimmten Ort zu einer bestimmten Zeit für Dienstleistungen vereinbarungsgemäß zur Verfügung steht (VwGH vom 26.06.2013, 2013/08/0093). Dass den Arbeitern ein derartiges Recht zugestanden ist, wurde zwar in der Beschwerde behauptet, konnte jedoch aus dem restlichen Akt nicht nachvollzogen werden. Insgesamt kann somit auch nicht auf eine persönliche Unabhängigkeit geschlossen werden. Weiters ist festzustellen, dass die Einbindung der rumänischen Arbeiter in die Organisation des BF sehr lose war, da sie sich ihre Arbeitszeiten selbst aussuchen konnten. Sie hatten nur einen Termin, bis wann die Paletten fertiggestellt sein mussten, waren aber sonst frei, zu arbeiten wann sie wollten. Dies stellt zwar ein Argument dar, das auf eine persönliche Unabhängigkeit hindeutet, jedoch ist dieses schwach ausgeprägt: Zum einen gibt es auch in Dienstnehmerverhältnissen Regelungen, die eine sehr flexible Zeiteinteilung ermöglichen (bspw. Gleitzeit), andererseits orientierte sich sowohl der Beginn der Tätigkeiten als auch der Fertigstellungstermin an den betrieblichen Erfordernissen des BF. Somit orientiert sich die Leistung der Arbeit im Kern an den Bedürfnissen des BF, was wiederum für das Vorliegen einer persönlichen Abhängigkeit spricht (VwGH vom 11.12.2013, 2011/08/0322).

Ein weiteres Merkmal der persönlichen Abhängigkeit stellt die Gebundenheit an den Ort der Arbeitserbringung dar. Die Argumente in der Beschwerde (Seite 4), dass es wirtschaftlich untragbar ist, die Palettenproduktion zu verlagern, sind zwar nachvollziehbar, ändern aber nichts daran, dass die gesamte Produktion tatsächlich am Betriebsgelände des BF stattfand. Es wäre auch gar nicht anders möglich gewesen, da die Arbeiter gar nicht über die nötige Infrastruktur verfügten. Zwar besaßen sie geeignetes Werkzeug, aber ihnen standen weder eine Lagerhalle, noch die erforderlichen Maschinen noch Transportmöglichkeiten oä zur Verfügung. Somit waren die Arbeiter auch in dieser Hinsicht abhängig davon, dass der BF ihnen eine Betriebsstätte und auch das notwendige Arbeitsmaterial zur Verfügung stellte und sie im Gegenzug ihre Arbeitskraft einsetzten.

Zwar wurde ein Konkurrenzverbot nicht vereinbart, was jedoch nicht gegen das Vorliegen einer unselbstständigen Tätigkeit spricht. Dies vor allem deshalb, weil ein Konkurrenzverbot nicht ausdrücklich ausgeschlossen wird, daher kann es ebenfalls möglich sein, dass einfach vergessen wurde, über eine derartige Regelung zu sprechen. Jedenfalls lässt sich aufgrund der nicht vorhandenen Vereinbarung eines Konkurrenzverbotes nicht zwingend folgern, dass ein derartiges ausgeschlossen ist. Tatsächlich erbrachten die Arbeiter im

verfahrensgegenständlichen Zeitraum keine Leistungen für andere Arbeitgeber; diese kontinuierlich und über einen langen Zeitraum ausgeführte Tätigkeit spricht jedenfalls für eine Eingliederung in die Organisation des BF (vgl. VwGH vom 21.12.1999, 99/14/0255; vom 27.01.2000, 98/14/0200; vom 26.04.2000, 99/14/0339).

Zuletzt weist die regelmäßige, monatliche Abrechnung auf eine unselbstständige Tätigkeit hin. Werkverträge werden üblicherweise unregelmäßig abgerechnet, je nachdem wann das Werk fertig ist. Hier war jedoch mit den Arbeitern vereinbart, dass diese monatliche Rechnungen legen sollten und diese wurden dann beglichen.

Überhaupt ist die konkrete Ausgestaltung der Arbeitsverhältnisse einem Akkordvertrag sehr ähnlich: Die Arbeiter haben eine vorgegebene Stückzahl (diese ist auf einer Tafel auf dem Betriebsgelände ersichtlich) und werden auch, wie in der Beschwerde ausgeführt „ausschließlich nach Stückzahl“ abgerechnet. Ein Akkordvertrag enthält zwar werkvertragliche Elemente, aber ist überwiegend als Dienstvertrag zu sehen (Mayr, Arbeitsrecht § 1151 ABGB, E 174; LG Klagenfurt vom 29. 2. 1984, Arb 10.315; Löschnigg, DRdA 2001/27 mwN).

- **Wirtschaftliche Unabhängigkeit und Unternehmerrisiko**

Wirtschaftliche Abhängigkeit liegt vor allem dann vor, wenn der Arbeitnehmer keine Verfügungsmacht über die für den Betrieb wesentlichen organisatorischen Einrichtungen und Betriebsmittel hat und er seine Arbeit mit den Betriebsmitteln des Dienstgebers erledigt. Die rumänischen Arbeiter verfügen weder über das Eine, noch über das Andere. Sie können von sich aus keinen Einfluss auf die Einrichtungen und Betriebsmittel des BF nehmen; zudem arbeiten sie mit den Betriebsmitteln des BF und besitzen keinerlei unternehmerische Struktur. Dies ergibt sich vor allem aus der Niederschrift vom 13.01.2016, wo Herr (...) und Herr (...) angeben, weder über ein Lager noch über Werbemittel noch über eine eigene Betriebsstätte zu verfügen.

Weiters wurde nicht einmal behauptet, dass die Arbeiter ein Büro, einen speziell zur Arbeitsaufzeichnung verwendeten Laptop, ein Logo oder sonst irgendetwas hätten, was für die Ausübung einer selbstständigen Tätigkeit sprechen würde. Somit treten sie nach außen hin nicht erkennbar als Unternehmer auf, sondern ist ihre Situation geradezu typisch für eine unselbstständige Tätigkeit.

Letztlich können die Arbeiter mit Ausnahme der ihnen gehörenden Werkzeuge nur über ihre Arbeitskraft disponieren. Dass jedoch vorhandenen Kleinwerkzeuge nicht zwingend für das Vorliegen einer selbstständigen Beschäftigung sprechen, ergibt sich aus der ständigen Judikatur des VwGH (VwGH vom 19.09.2007, 2007/13/0071); auch das Vorliegen eines Gewerbescheins ist hierfür zwar ein Indiz, steht aber der Beurteilung als unselbstständige Arbeit nicht entgegen. Da es sich hierbei um ein freies Gewerbe handelt, und die Arbeiter auch keinerlei Ausbildung vorweisen können, liegt der Verdacht nahe, dass sie nicht unbedingt als Selbstständige tätig werden, sondern schlichtweg auf irgendeinem Weg arbeiten wollten und die Anmeldung eines Gewerbes war nach der Rechtslage die einzige Möglichkeit, um dies zu erreichen.

Zuletzt ist in der Tätigkeit der Arbeiter kein Unternehmerrisiko erkennbar. Da sie im beschwerderelevanten Zeitraum zum weitaus überwiegenden Teil nur für die BF tätig waren, hing ihr wirtschaftlicher Erfolg von der Auftragslage der BF ab. Gab es dort mehr Arbeit, hatten

auch sie mehr Arbeit. Somit bestand von Seiten der Arbeiter wenig bis keine Möglichkeit der Eigeninitiative, die Einfluss auf die Höhe ihrer Einnahmen haben könnte, vor allem, da sie keinerlei Ausgaben hatten. Auch durch einen etwaigen Einkauf billiger Materialien war dies nicht möglich, da sämtliches Material vom BF zur Verfügung gestellt wurde.

Auch das Argument, sie müssten für mangelhafte oder nicht dem Auftrag entsprechende Arbeiten Gewähr leisten, kann nicht überzeugen. Schließlich müssen auch Arbeitnehmer, deren Arbeitsschritte in irgendeiner Weise mangelhaft sind, diese wiederholen. Da ohnehin keine Stundenpreise vereinbart waren, konnte die Ausbesserung bzw. Neuankfertigung fehlerhafter Paletten einfach nachgeholt werden. Außerdem hatten die Arbeiter durchwegs keinen zweiten Arbeitgeber, sodass ihnen auch kein Schaden wegen der aufgrund der Ausbesserungsarbeiten „verlorenen“ Zeit entstand. Im Übrigen entsteht auch bei einem „normalen“ Dienstnehmer in der Zeit, wo Arbeiten wiederholt oder ausgebessert werden müssen, ein „Arbeitsstau“ bezüglich der normal in dieser Zeit erledigbaren Arbeit. Daher sind diese Situationen durchaus vergleichbar und die Gewährleistungspflicht ist kein zwingendes Argument für das Vorliegen eines Werkvertragsverhältnisses.

Bezüglich des Bestehens einer Pflichtversicherung bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft ist anzuführen, dass dies ebenfalls nicht ins Gewicht fällt. Zum einen kann eine selbstständige Tätigkeit neben einer unselbstständigen ausgeübt werden, zum anderen kommt es nicht darauf an, in welches äußeres Erscheinungsbild die Vertragspartner ihr Rechtsverhältnis gekleidet haben oder welche Beurteilung auf anderen Rechtsgebieten zutreffend sein sollte (VwGH vom 19.09.2007, 2007/13/0071). Dies trifft auch auf die Ausführungen bezüglich der Erteilung einer Steuernummer an einen der Arbeiter, Herrn (...), zu. Dieser hätte jederzeit eine unselbstständige Tätigkeit parallel zu der Tätigkeit im Betrieb des BF aufnehmen können. Die Erteilung der Steuernummer lässt nicht zwingend auf das Vorliegen einer unselbstständigen Tätigkeit im Betrieb des BF schließen.

Zu dem internen Erledigungsvermerk der StGKK muss abschließend noch angemerkt werden, dass die Ausführungen in der Beschwerde zu relativieren sind: In einem Telefonat mit dem betreffenden Sachbearbeiter, Herrn (...), wurde von diesem bestätigt, dass dieses Schreiben nur aufgrund der Angaben des steuerlichen Vertreters erstellt wurde, jedoch keine Überprüfung vor Ort stattfand. Es stellt überdies nur einen Vermerk dar, der keine rechtsverbindliche Wirkung entfaltet und somit jederzeit vernichtet bzw. widerrufen werden kann und somit eine sehr eingeschränkte Beweiskraft hat.

Zusammenfassend überwiegen nach einer Gesamtschau der Argumente und deren Gewichtung eindeutig die Merkmale einer unselbstständigen Arbeit. Im vorliegenden Fall sind Dienstverhältnisse iSd § 4 Abs. 2 ASVG anzunehmen und daher waren für die betreffenden Zeiträume die verrechneten Beträge für DB, DZ und die Lohnsteuer nachzufordern.“

Dagegen richtete sich der Vorlageantrag vom 17. Mai 2018. Darin verwies der Beschwerdeführer auf die Ausführungen in der Beschwerde und beantragte eine Entscheidung durch den Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Schreiben vom 19. Oktober 2020 hat der Beschwerdeführer den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 323b Abs. 1 BAO treten das Finanzamt Österreich und das Finanzamt für Großbetriebe für ihren jeweiligen Zuständigkeitsbereich am 1. Jänner 2021 an die Stelle des jeweils am 31. Dezember 2020 zuständig gewesenen Finanzamtes.

Der Beschwerdeführer betreibt eine Tischlerei, die neben den für eine Tischlerei herkömmlichen Erzeugnissen auch Einwegpaletten und Verpackungs- und Transportbehältnisse aus Holz (nachstehend Paletten genannt) produziert. Die Aufträge für die zuletzt genannten Produkte erhielt der Beschwerdeführer überwiegend von einem Produktionsbetrieb, der sich in der Nähe der Tischlerei befindet.

Für die Produktion der Paletten bediente sich der Beschwerdeführer in den verfahrensgegenständlichen Jahren der eingangs genannten Hersteller. Diesen Herstellern wurden die für die Herstellung der Paletten erforderlichen Materialien (im Wesentlichen zugeschnittenes Holz und Nägel) und das für die Herstellung erforderliche Werkzeug (Montagetisch, Druckluftnagler, etc.) vom Beschwerdeführer zur Verfügung gestellt, Kleinwerkzeug (zum Beispiel Hammer) haben die Hersteller selbst angeschafft. Die Hersteller hatten Anzahl, Art und Größe der Paletten nach den Vorgaben des Beschwerdeführers herzustellen; die Fertigstellungstermine wurden vom Beschwerdeführer vorgegeben, die Aufträge vom Beschwerdeführer mit den Herstellern besprochen. Die Herstellung erfolgte im Betrieb des Beschwerdeführers. Die Hersteller waren in der Zeit, in der sie für den Beschwerdeführer Paletten produzierten, ausschließlich für den Beschwerdeführer tätig. Bei der Herstellung der Paletten waren die Hersteller grundsätzlich an die Öffnungszeiten der Tischlerei gebunden, bei großem Arbeitsanfall wurde diesen ermöglicht, auch außerhalb der Öffnungszeiten Arbeiten in der Tischlerei vorzunehmen; dabei war es ihnen nicht gestattet, alleine im Betrieb des Beschwerdeführers tätig zu sein. Die Hersteller erhielten pro hergestellter Palette ein Entgelt in der Höhe von 0,7 Euro bis 1,25 Euro. Die Abrechnungen erfolgten monatlich; Gegenstand der Rechnungen, in denen die Hersteller als Rechnungsleger und der Beschwerdeführer als Rechnungsempfänger ausgewiesen sind, war die Palettenerzeugung für das jeweilige Monat (zum Beispiel „*Palettenerzeugung März 2015*“). Die in den Verwaltungsakten befindlichen Rechnungen verschiedener Hersteller weisen ein vollkommen identes Druckbild auf und wurden von der Frau des Beschwerdeführers erstellt. Abwesenheiten (zum Beispiel Urlaub) waren dem Beschwerdeführer bekannt zu geben. Die Hersteller hatten weder Miete noch Betriebskosten an den Beschwerdeführer zu zahlen; ebenso wenig hatten die Hersteller Dienstnehmer.

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von

mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 26.7.2019, Ra 2019/16/0082).

Aufgrund der vorliegenden Verwaltungsunterlagen und aufgrund der vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Abfragen und angeforderten Unterlagen erachtete das Bundesfinanzgericht den Sachverhalt als erwiesen. Dass die Produktion der Paletten nach Vorgabe des Beschwerdeführers erfolgt ist und dass die Hersteller die Produktion der Paletten im Betrieb des Beschwerdeführers mit den vom Beschwerdeführer zur Verfügung gestellten Materialien vorgenommen haben, ergab sich aus den Aussagen des Beschwerdeführers, der einvernommenen Hersteller und aus den Ausführungen in der Beschwerdeschrift. Den Ausführungen in der Beschwerdeschrift, wonach ein Teil der erforderlichen Arbeitsmittel (Druckluftnagler, Hammer) von den Herstellern zur Verfügung gestellt worden seien, war nur zum Teil zu folgen. Aus zwei im Zuge der Lohnsteuerprüfung aufgenommenen Niederschriften vom 13. Jänner 2016 mit Herstellern, die zum Zeitpunkt der Niederschriftsaufnahmen für die Herstellung von Paletten zuständig waren, lässt sich zwar ableiten, sie hätten das Werkzeug gebraucht gekauft. Bei den diesbezüglichen Rechnungen handelt es sich um vorgedruckte Kopien, auf denen die Daten händisch eingesetzt worden sind und die keinen Rechnungsbetrag ausweisen. In der mit Herrn ***2*** am 3. Juni 2009 aufgenommenen Niederschrift ist festgehalten, dass Arbeitsmaterialien und Werkzeug vom Beschwerdeführer zur Verfügung gestellt werden. Im Zuge seiner Aussage im Rahmen seiner Einvernahme durch die Finanzpolizei am 4. Mai 2015 hat Herr ***5*** angegeben, die Nagelmaschine beim Lieferanten der Nägel selbst gekauft zu haben, die Schutzausrüstung (Brille, Gehörschutz und Sicherheitsschuhe) sei vom Beschwerdeführer zur Verfügung gestellt worden. Der Beschwerdeführer hat anlässlich seiner Einvernahme durch die Finanzpolizei am 4. Mai 2015 angegeben, die „Schutzbrille etc.“ sei beim Nagler dabei. Dies widerspricht – da die Schutzausrüstung vom Beschwerdeführer zur Verfügung gestellt worden sei – den Angaben, wonach die Nagler von den Herstellern zur Verfügung gestellt worden seien. Eine ebenfalls von der Finanzpolizei am 4. Mai 2015 einvernommene Person, die zum Zeitpunkt der Einvernahme mit der Herstellung von Paletten beschäftigt war, hat angegeben, sie glaube, die Maschinen seien vom Beschwerdeführer zur Verfügung gestellt worden. Diese Aussage und die vorstehend genannte Aussage des Herrn ***2*** vom 3. Juni 2009 hatten nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes aus nachfolgenden Gründen mehr Glaubwürdigkeit als die des Beschwerdeführers. Dieser wird natürlich zum einen versuchen, seinen Standpunkt stützende Aussagen zu tätigen, zum anderen war im Hinblick auf den Umstand, dass ein Druckluftnagler für sich allein (ohne Anschluss an eine Druckluftanlage) nicht funktionsfähig ist, den Angaben der Hersteller zu folgen; insbesondere unter Berücksichtigung der unbestrittenen Tatsache, dass die Hersteller weder Miete noch Betriebskosten zu zahlen hatten. Es war daher sehr wahrscheinlich, dass der Druckluftnagler an die in einer Tischlerei üblich vorhandene Druckluftanlage angeschlossen war und daher dieser auch vom Beschwerdeführer den

Herstellern zur Verfügung gestellt worden ist. Kopien von Rechnungen mit händisch ergänzten Daten ohne Rechnungsbetrag lassen vielmehr auf eine Verschleierung der tatsächlichen Gegebenheiten, nämlich, dass das Werkzeug vom Beschwerdeführer zur Verfügung gestellt worden ist, schließen.

Die vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Abfragen von Steuerakten bestätigten die Aussagen einzelner Hersteller und die Annahme des Finanzamtes, wonach die Hersteller in den Zeiten, in denen sie für den Beschwerdeführer tätig waren, ausschließlich für diesen Arbeiten verrichtet haben. In Zeiten, in denen sie nicht für den Beschwerdeführer tätig waren, haben diese Hersteller ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt. Die Abrechnungsmodalitäten standen aufgrund der vorliegenden Aussagen und Unterlagen für das Bundesfinanzgericht unstrittig fest. Ebenso kam den übereinstimmenden Aussagen der vernommenen Hersteller, Abwesenheiten seien dem Beschwerdeführer mitzuteilen gewesen und dieser habe für Ersatz gesorgt, mehr Glaubwürdigkeit zu als den gegenteiligen Angaben des Beschwerdeführers.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben. Der Arbeitgeber haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

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

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1988; als Bemessungsgrundlage gilt die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG.

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

Die Definition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist eine eigenständige des Steuerrechts, weder dem bürgerlichen Recht, dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Die Absicht des historischen Gesetzgebers ging dahin, ein tatsächliches Verhältnis, oder mit anderen Worten, einen Zustand zu umschreiben (*Fellner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III C § 47 Tz 27*). Die Tatsache, dass das Einkommensteuergesetz eine eigenständige Definition des Dienstverhältnisses enthält, kann dazu führen, dass derselbe Sachverhalt im Steuerrecht anders zu beurteilen ist als im bürgerlichen Recht,

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

Für die Beantwortung der Frage, ob ein Dienstverhältnis besteht, kommt es auch nicht auf die von den Vertragsparteien gewählte Bezeichnung (Dienstvertrag, freier Dienstvertrag, Werkvertrag, etc.) an. Es genügt, wenn die ausgeübte Tätigkeit in ihrer äußeren Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entspricht (VwGH 23.3.1983, 82/13/0063).

Ein Dienstverhältnis liegt dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In den Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (VwGH 28.6.2017, Ra 2016/15/0074). Nicht alle Bestimmungsmerkmale müssen gemeinsam vorliegen bzw. können sie in unterschiedlich starker Ausprägung bestehen (VwGH 31.3.2005, 2000/15/0127).

Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis ist daher stets das Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (VwGH 1.12.1992, 88/14/0115).

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

Das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht hingegen ruft einen Zustand wirtschaftlicher Abhängigkeit und persönlicher Gebundenheit hervor (VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071). Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet. Der Arbeitnehmer verspricht nicht die Ausführung einzelner Arbeiten, sondern stellt seine Arbeitskraft zur Verfügung.

Die Hersteller, die mit der Erzeugung von Paletten beschäftigt waren, übten diese Tätigkeit nur für den Beschwerdeführer aus. Die Hersteller hatten die Paletten, die dem Beschwerdeführer in Auftrag gegeben worden sind, zu produzieren, das heißt, das ihnen zur Verfügung gestellte Material zusammen zu stellen und zu vernageln. Der Beschwerdeführer gab an, welche Art von Paletten wann herzustellen waren. Die Hersteller haben nicht die Erzeugung einer gewissen

Anzahl von jeweils geforderten Paletten versprochen, sondern haben nach den Vorgaben des Beschwerdeführers in der vom Beschwerdeführer vorgegebenen Reihenfolge Paletten produziert. Die nach den Vorgaben des Beschwerdeführers erfolgte Herstellung von Paletten (also die Abarbeitung nach seinen Vorgaben) ist auf den zweckmäßigen Einsatz der jeweiligen Arbeitskraft gerichtet. Darüber hinaus wurde den Herstellern die Arbeitszeit dadurch vorgegeben, dass diese grundsätzlich an die Öffnungszeiten des Betriebes gebunden waren und sie nicht allein im Betrieb tätig sein durften. Auch der Arbeitsort wurde den Herstellern vorgegeben; der Beschwerdeführer selbst hat ausgeführt, es sei (aus wirtschaftlichen Gründen) erforderlich gewesen, die Arbeiten in seinem Betrieb auszuführen. Durch die Zurverfügungstellung der bereits zugeschnittenen Materialien wurden den Herstellern vom Beschwerdeführer auch vorgegeben, welche Materialien wann zu verwenden waren. Die Produktion der Paletten konnte auch nur in Abhängigkeit mit anderen Arbeitsvorgängen im Betrieb des Beschwerdeführers erfolgen. Denn erst nach Zurverfügungstellung der jeweils entsprechenden Materialien konnte mit der Herstellung der jeweils gewünschten Palette begonnen werden; der Beschwerdeführer selbst hat angegeben, die Hersteller dürften selbständig kein Holz schneiden. Die Hersteller waren somit von den Vorarbeiten des Beschwerdeführers bzw. seiner Gehilfen abhängig.

Für das Vorliegen von Dienstverhältnissen spricht auch die Art der Entlohnung. Die Hersteller erhielten den übereinstimmenden Angaben zufolge ein Entgelt in der Höhe von 0,7 Euro bis 1,25 Euro pro hergestellter Palette. Aus der Höhe des Entgeltes lässt sich nach allgemeiner Lebenserfahrung klar und deutlich ableiten, dass den Herstellern nicht die Paletten als solches vergütet worden sind, sondern diesen lediglich die für das Zusammenstellen und Vernageln der Paletten aufgewendete Zeit vergütet worden ist. Das findet auch darin Bestätigung, dass die Materialien vom Beschwerdeführer zur Verfügung gestellt worden sind und auch in den Rechnungen; diese wurden monatlich (von der Frau des Beschwerdeführers) erstellt und hatten lediglich die „Palettenerzeugung“ für den jeweiligen Monat zum Gegenstand und nicht die Verrechnung einer jeweiligen Anzahl von Paletten.

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers wird nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes durch jede nach außen als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt (VwGH 23.9.2010, 2010/15/0121). Die Hersteller waren über längere Zeit ausschließlich für den Beschwerdeführer tätig. Die Hersteller übten ihre Tätigkeit im Interesse des Beschwerdeführers aus, indem sie bei der Produktion der vom Kunden des Beschwerdeführers in Auftrag gegebenen Paletten mitwirkten, und indem sie vom Beschwerdeführer oder seinen Gehilfen zugeschnittene Holzteile vernagelt haben. Die Hersteller waren somit in den betrieblichen Organismus des Beschwerdeführers eingegliedert. Der Beschwerdeführer stellte den Herstellern nicht nur die für die Produktion von Paletten erforderlichen Materialien zur Verfügung, sondern auch die für die Ausführung der Arbeiten wesentlich erforderlichen Arbeitsgeräte (Montagetisch, etc.), ohne dass die Hersteller hierfür ein Entgelt entrichten mussten. Das Bereitstellen der für die Durchführung der Arbeiten

erforderlichen Infrastruktur und der benötigten Materialien spricht für das Bestehen einer organisatorischen Eingliederung in den Betrieb des Beschwerdeführers. Die Arbeit der Hersteller stellte (wie dargestellt) einen unverzichtbaren Bestandteil bei der Erfüllung der Lieferverpflichtungen des Beschwerdeführers dar. Die Hersteller mussten ihre Arbeiten an die im Bereich des Beschwerdeführers liegenden Gegebenheiten (Aufträge des Beschwerdeführers, Zurverfügungstellung der erforderlichen Materialien) anpassen. Das sind ebenfalls typische Merkmale für die Eingliederung in den Betrieb des Beschwerdeführers.

Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst zu gestalten (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163), etwa durch die Annahme oder Ablehnung von Aufträgen. Die Berechnung des Entgeltes erfolgte zwar auf Basis der produzierten Paletten; die Hersteller konnten mit den Kunden, an die der Beschwerdeführer die Paletten schlussendlich geliefert hat, keine individuellen Preise vereinbaren, noch sonst an der Festlegung des Entgeltes in irgendeiner Weise kalkulatorisch mitwirken. Sie erhielten das Entgelt nicht für die Paletten als solche, sondern für ihre bei der Herstellung eingesetzte Arbeitskraft. Das begründet kein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko. Ebenso spricht die Zurverfügungstellung aller Materialien und der wesentlichen Werkzeuge gegen ein Unternehmerrisiko. Die Hersteller hatten keine Ausgaben, sie mussten an den Beschwerdeführer, obwohl die Produktion in seinem Betrieb erfolgte, weder Miete noch Betriebskosten entrichten.

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

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

Für das Vorliegen von Dienstverhältnissen sprach auch die Tatsache, dass zeitgleich mehrere Hersteller für den Beschwerdeführer tätig gewesen sind. Werden Arbeiten an Subunternehmer vergeben, so ist es üblicherweise Aufgabe des Subunternehmers, für die Erledigung des Auftrages Sorge zu tragen. Absolut unüblich ist es, dass mehrere Subunternehmer gemeinsam ein Werk herstellen (UFS 30.5.2007, RV/0913-W/06). Stützte findet die Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch in der Aussage des Beschwerdeführers anlässlich seiner Einvernahme am 4. Mai 2015 durch die Finanzpolizei, wo er seine Beweggründe für die Beschäftigung der Hersteller kundtat. Aus diesen lässt sich klar und deutlich ableiten, dass die

Produktion der Paletten bei gleichbleibenden Produktionsbedingungen vor der Beschäftigung der Hersteller durch Dienstnehmer des Beschwerdeführers erfolgt sei. Eine etwaige fehlende Vollauslastung der „Palettenbauer“ mag bei sonst gleichbleibenden Bedingungen zu keiner Änderung des Vertragsverhältnisses führen.

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d BAO) nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe der Bestimmungen des § 217 BAO Säumniszuschläge zu entrichten. Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages (§ 217 Abs. 2 BAO).

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen, sondern hat sich auf diese und auf die einschlägigen Bestimmungen gestützt. Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren sind keine Rechtsfragen aufgeworfen worden, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Revision ist nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 15. Jänner 2021