

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Unger in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Mag. Kurt Hofmann, 5020 Salzburg, Moosstraße 154a, gegen die Bescheide des Finanzamt Salzburg-Land vom 4.9.2009, betreffend Haftung für Lohnsteuer sowie Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2005 bis 2008, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer übt das Gewerbe "Baumeister (Maurermeister)" aus.

Anlässlich einer beim Beschwerdeführer im Jahr 2009 durchgeführten gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben des Streitzeitraums 2005-2008 wurden hinsichtlich der nachstehenden, bisher als selbständige "Subunternehmer" des Beschwerdeführers behandelte, Personen von der belangten Behörde überwiegende Merkmale einer nichtselbständigen Tätigkeit festgestellt und deren Einkünfte somit als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit qualifiziert:

Name	Zeitraum
[JR]	Von 11.10. bis 15.10.2005
	Von 23.11. bis 16.12.2005
	Von 10.04. bis 14.04.2006
	Von 13.05. bis 15.05.2006
	Von 06.06. bis 09.06.2006

	Von 18.07. bis 25.07.2006
	Von 19.11. bis 30.11.2006
	Von 10.12. bis 15.12.2006
	Von 01.04. bis 30.04.2007
	Von 11.07. bis 28.07.2007
	Von 31.08. bis 21.09.2007
	Von 25.09. bis 05.10.2007
	Von 09.10. bis 28.10.2007
[TT]	Von 23.11. bis 16.12.2005
	Von 01.02. bis 21.05.2006
[VL]	Von 23.11. bis 16.12.2005
	Von 01.02. bis 02.04.2006
	Von 01.02. bis 28.02.2007
	Von 20.03. bis 30.03.2007
	Von 14.09. bis 09.10.2007
[JB]	Von 01.02. bis 28.02.2006
[JH]	Von 02.04. bis 14.04.2006
	Von 04.05. bis 14.05.2006
	Von 05.07. bis 22.07.2006
	Von 01.09. bis 15.09.2006
	Von 01.10. bis 15.12.2006
	Von 15.02. bis 28.02.2007
	Von 03.03. bis 02.06.2007
	Von 10.10. bis 19.10.2007
	Von 06.05. bis 10.06.2007

[BM]	Von 02.05. bis 21.05.2006
[PK]	Von 13.05. bis 15.05.2006
	Von 06.06. bis 08.06.2006
	Von 17.11. bis 30.11.2006
	Von 10.12. bis 15.12.2006
	Von 15.01. bis 30.04.2007
	Von 31.08. bis 21.09.2007
	Von 25.09. bis 05.10.2007
	Von 09.10. bis 28.10.2007
	Von 06.05. bis 10.06.2007
	Von 01.08. bis 28.08.2007
[JB1]	Von 11.07. bis 30.09.2006
[SB]	Von 01.09. bis 15.12.2006
	Von 16.01. bis 14.03.2007
	Von 01.04. bis 30.04.2007
	Von 14.09. bis 09.10.2007
	Von 01.02. bis 28.02.2007
	Von 20.06. bis 30.06.2007
	Von 19.07. bis 28.08.2007
[PP]	Von 15.10. bis 25.12.2006
[EH]	Von 10.10. bis 19.10.2007
	Von 01.02. bis 28.02.2007
	Von 20.06. bis 30.06.2007
	Von 19.07. bis 28.08.2007

Mit den angefochtenen Haftungs- und Abgabenbescheiden für die Jahre 2005 bis 2008 zog die belangte Behörde den Beschwerdeführer zur Haftung für Lohnsteuer heran und setzte Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag fest.

Der Beschwerdeführer führte in seiner Berufung aus, dass es sich bei den beauftragten Unternehmern um selbständige slowakische Gewerbetreibende handle, hinsichtlich derer Gewerbescheine, Finanzamtsunterlagen, Unterlagen der slowakischen Sozialversicherung, Werkverträge und Bescheide des Bundesministeriums für Wirtschaft und Arbeit (kurz BMfWA) über die gewerblichen Befähigungsnachweise vorlägen.

Konkret führte der Vertreter des Beschwerdeführer auszugsweise aus:

„Aus den Bescheiden des BMfWA geht hervor, dass die von den angesprochenen Personen in der Slowakei tatsächlich ausgeübten Tätigkeiten ein ausreichender Nachweis über die Befähigung sind, das jeweilige Gewerbe selbständig auch in Österreich ausüben zu dürfen. Warum sollten Unternehmer, welche in ihrem Heimatstaat selbständig tätig sind, für Subunternehmeraufträge aus Österreich plötzlich nichtselbständig tätig werden?“

Herr [Bf] hat mit den Subunternehmern Werkverträge über einzelne Bau- oder Baunebenleistungen zu Fixpreisen vereinbart. Außerdem wurde der Zeitrahmen für die Leistung vorgegeben. Bezahlt wurde nach Fertigstellung und Abrechnung. Die Subunternehmer müssen selbständig zu den Baustellen fahren, die Reisespesen und Unterkunftskosten vor Ort sind von Ihnen selbst zu tragen. Sie sind in keine Organisation eingebunden, es gibt keine Arbeitszeitverpflichtungen, sie müssen ihre eigenen Werkzeuge verwenden. Lediglich Spezialwerkzeuge können von der Firma [Bf] zur Verfügung gestellt werden.“

Mit Berufungsvorentscheidung wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab und begründete die Abweisung wie folgt:

„Für den Abgabepflichtigen wurden für die Prüfungsjahre 2005 - 2008 div. Bautätigkeiten auf Werksvertragsbasis ausgeführt und diese Tätigkeiten somit als selbständige Einkünfte qualifiziert.“

Die ‚Auftragnehmer‘ haben für die Firma [Bf] div. Bautätigkeiten übernommen. Für diese Tätigkeiten konnten vom steuerlichen Vertreter, Mag. Kurt Hofmann, bei der ersten Besprechung mit dem Prüfer keine Werkverträge vorgelegt werden, da lt. Auskunft des steuerlichen Vertreters keine Verträge mit den ausschließlich slowakischen Staatsbürgern über die zu verrichtenden Arbeiten existieren. Bei einer weiteren Besprechung am 12.05.2009 konnten schließlich doch Verträge vorgelegt werden.“

Bei einer am 10. Mai 2006 von der KIAB durchgeföhrten Kontrolle auf der Baustelle in [Adresse1] wurden u. a. die Herren [TT] bzw. [BM] überprüft.“

Herr [TT] wurde zu seiner Tätigkeit für die Firma [Bf] befragt und er gab dazu folgendes niederschriftlich an:

,Seit 10 Tagen arbeite ich mit meinem Kollegen Herrn [BM] [BM], auf der Baustelle [Adresse1]. Unsere Arbeit umfaßt Maurerarbeiten und Verspachteln von Rigipsplatten

Den Auftrag haben wir von der Firma [Bf], [Adresse].

Das Material (Ziegel, Spachtelmasse, Mörtel) wurde vom Bauherrn, Herrn [Bauherr], zur Verfügung gestellt.

Unsere tägliche Arbeitszeit beträgt 10 Stunden. Wir bekommen € 10,00 pro Stunde (pro Arbeiter).

Wir sind in einer Pension am [Pensionsadresse] untergebracht. Die Firma [Bf] hat uns das Zimmer besorgt. Wir müssen selbst für die Unterkunft bezahlen. [BM] und ich arbeiten gemeinsam im Team. Es gibt keine konkreten Vorgaben, wer was machen muss. Wir führen das Projekt gemeinsam durch. Unsere Arbeit wird von Herrn [Bf] kontrolliert. Unsere Arbeit wird morgen beendet.

Mir wurde diese Niederschrift vorgelesen und ich habe sie verstanden.'

Bei der Besprechung am 12.05.2009 mit dem Abgabepflichtigen und seinem steuerlichen Vertreter wurde vereinbart, dass Unterlagen über den Beweis der Selbständigkeit der für Herrn [Bf] arbeitenden slowakischen Staatsbürgern vorgelegt werden. Mit den vorgelegten Unterlagen konnte dieser Nachweis nicht erbracht werden.

Durch den steuerlichen Vertreter wurde eingewendet, dass es sich tatsächlich um slowakische Unternehmer handelt, welche in Österreich Bauleistungen erbringen. Diese waren seiner Ansicht nach Grundlage für die gewerberechtlichen Genehmigungen durch das Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit.

Eine Anerkennung gemäß § 373 c der Gewerbeordnung 1994 bedeutet aber lediglich, dass der betreffende EU- bzw. EWR-Staatsangehörige die Voraussetzungen für den Befähigungsnachweis ersetzende Qualifikation erfüllt. Mit der Anerkennung wird nicht darüber abgesprochen, ob die beabsichtigte Tätigkeit des EU- bzw. EWR-Staatsangehörigen das Merkmal der Selbständigkeit aufweist oder nicht.

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 zu folgen verpflichtet ist.

Im gegenständlichen Fall wurde eine 10-stündige Arbeitszeit vereinbart bzw. wird die Arbeit von Herrn [Bf] kontrolliert.

Sollten die beiden vorher genannten Kriterien (Weisungsgebundenheit und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers) noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen.

Das für die selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten.“

Im Vorlageantrag wurde seitens des Beschwerdeführers im Wesentlichen folgendes vorgebracht:

„Die Berufungsvorentscheidung [...] führt eine KIAB Kontrolle aus dem Jahr 2006 als Beweismittel an. Während der Besprechungen im Zuge der Prüfungshandlungen wurde die KIAB Kontrolle zwar vom Finanzamt angesprochen, ein dementsprechendes Einvernehmungsprotokoll wurde aber bis heute nicht vorgelegt.

Herr [Bf] hat ausgesagt, dass die Herren [TT] und [BM] nicht bzw. nur äußerst schlecht der deutschen Sprache mächtig sind. Wie und in welcher Weise die Einvernahme auf der Baustelle vorgenommen wurde (in deutscher oder in slowakischer Sprache, mit oder ohne Übersetzungsunterstützung) kann bis heute nicht nachvollzogen werden. Ob die Herren [TT] und [BM] überhaupt verstanden haben, was der Kern ihrer Aussage ist, nämlich ob sie selbständig oder unselbständig tätig seien, muss daher leider angezweifelt werden.

Des Weiteren hat es die prüfende Behörde verabsäumt, die anderen Subunternehmer des Herrn [Bf] zu befragen, sondern sie hat das eine Einvernehmungsprotokoll pauschal als Begründung für alle Aufträge angewendet. Dies ist vor allem deshalb als mangelhafte Vorgehensweise zu beurteilen, als dass von allen Subunternehmern deren slowakische Gewerbeberechtigung vorgelegt wurde, es wurden auch Sozialversicherungs- und Steuerunterlagen beigebracht. Diese wurden jedoch als zuwenig beweiskräftig klassifiziert und die Unselbständigkeit weiter angenommen.“

Die belangte Behörde hat die Akten dem – damals zuständigen – unabhängigen Finanzsenat vorgelegt und die Abweisung des Rechtsmittels beantragt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

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

Der Beschwerdeführer übt das Gewerbe "Baumeister (Maurermeister)" aus.

In den Jahren 2005 bis 2008 hat der Beschwerdeführer in den jeweils angeführten Zeiträumen die nachstehenden Personen im Rahmen seiner Bauaufträge fallweise beschäftigt:

Name	Zeitraum
[JR]	Von 11.10. bis 15.10.2005
	Von 23.11. bis 16.12.2005
	Von 10.04. bis 14.04.2006
	Von 13.05. bis 15.05.2006
	Von 06.06. bis 09.06.2006
	Von 18.07. bis 25.07.2006
	Von 19.11. bis 30.11.2006
	Von 10.12. bis 15.12.2006
	Von 01.04. bis 30.04.2007
	Von 11.07. bis 28.07.2007
	Von 31.08. bis 21.09.2007
	Von 25.09. bis 05.10.2007
	Von 09.10. bis 28.10.2007
[TT]	Von 23.11. bis 16.12.2005
	Von 01.02. bis 21.05.2006
[VL]	Von 23.11. bis 16.12.2005
	Von 01.02. bis 02.04.2006

	Von 01.02. bis 28.02.2007
	Von 20.03. bis 30.03.2007
	Von 14.09. bis 09.10.2007
[JB]	Von 01.02. bis 28.02.2006
[JH]	Von 02.04. bis 14.04.2006
	Von 04.05. bis 14.05.2006
	Von 05.07. bis 22.07.2006
	Von 01.09. bis 15.09.2006
	Von 01.10. bis 15.12.2006
	Von 15.02. bis 28.02.2007
	Von 03.03. bis 02.06.2007
	Von 10.10. bis 19.10.2007
	Von 06.05. bis 10.06.2007
[BM]	Von 02.05. bis 21.05.2006
[PK]	Von 13.05. bis 15.05.2006
	Von 06.06. bis 08.06.2006
	Von 17.11. bis 30.11.2006
	Von 10.12. bis 15.12.2006
	Von 15.01. bis 30.04.2007
	Von 31.08. bis 21.09.2007
	Von 25.09. bis 05.10.2007
	Von 09.10. bis 28.10.2007
	Von 06.05. bis 10.06.2007
	Von 01.08. bis 28.08.2007
[JB1]	Von 11.07. bis 30.09.2006

[SB]	Von 01.09. bis 15.12.2006
	Von 16.01. bis 14.03.2007
	Von 01.04. bis 30.04.2007
	Von 14.09. bis 09.10.2007
	Von 01.02. bis 28.02.2007
	Von 20.06. bis 30.06.2007
	Von 19.07. bis 28.08.2007
[PP]	Von 15.10. bis 25.12.2006
[EH]	Von 10.10. bis 19.10.2007
	Von 01.02. bis 28.02.2007
	Von 20.06. bis 30.06.2007
	Von 19.07. bis 28.08.2007

Die Abrechnung der erbrachten Arbeitsleistungen erfolgte auf Basis eines Stundensatzes iHv 10 € anhand der tatsächlich geleisteten Stunden.

Die für die getätigten Baumaßnahmen erforderlichen Betriebsmittel wurden im Wesentlichen von den jeweiligen Bauherren zur Verfügung gestellt. Spezialwerkzeuge stellte bei Bedarf der Beschwerdeführer zur Verfügung.

Die oben angeführten, vom Beschwerdeführer zur Erledigung seiner Aufträge herangezogenen Personen waren in den betrieblichen Organismus des Beschwerdeführers eingegliedert.

Seitens der vom Beschwerdeführer für Arbeiten herangezogene Personen lag kein Unternehmerrisiko vor. Die herangezogenen Personen durften sich auch nicht vertreten lassen.

Zu dieser Sachverhaltsfeststellung gelangt das Bundesfinanzgericht aufgrund folgender Beweiswürdigung:

Die festgestellten Personalien und Beschäftigungszeiten der streitgegenständlichen Personen wurde vom Beschwerdeführer ebensowenig bestritten, wie die Zurverfügungstellung der Betriebsmittel durch die Bauherrn sowie eines allfällig

benötigten Spezialwerkzeuges durch den Beschwerdeführer. Auch auf den vorgelegten "Werkverträgen" findet sich der Passus, dass "sämtliches Material bauseits gestellt" werden würde und das Handwerkzeug vom Auftragnehmer (die vom Beschwerdeführer herangezogenen Personen) beizustellen sei. Zudem gab der Beschwerdeführer in der Berufung selbst an, dass etwaiges Spezialwerkzeug von ihm zur Verfügung gestellt wurde.

Die stundenweise Abrechnung der geleisteten Arbeit ergibt sich für das Gericht aus den Aussagen der von der belangten Behörde vernommenen Personen, deren Niederschriften sich in den Akten befinden. Soweit demgegenüber der Beschwerdeführer vorbringt, er habe mit den „Subunternehmern“ jeweils eine Pauschale vereinbart, welche von den „Subunternehmern“ auch in Rechnung gestellt worden sei, bleibt festzuhalten, dass zum Zwecke einer Plausibilitätsüberprüfung aus den Rechnungen bzw sonstigen Unterlagen nicht nachvollzogen werden kann, auf welche Überlegungen sich die Pauschalbeträge gründen und dbzgl auch der Beschwerdeführer nichts zur Aufklärung vorbrachte. Insbesondere machte der Beschwerdeführer keine Angaben darüber, auf welcher Grundlage die Pauschalhonorare der „Subunternehmer“ berechnet wurden, insbesondere ob vor bzw bei der Vergabe von Aufträgen an die „Subunternehmer“ über den jeweilig notwendigen Zeitaufwand und die Stunden(honorar)sätze gesprochen wurde. Auch die - nach erster Aussage nicht vorhandenen, aber dann doch vorgelegten - „Werkverträge“ enthalten keine Angaben darüber, wie hoch der voraussichtliche Zeitaufwand für den angegebenen Arbeitsumfang sein könnte und auf Basis welches Stunden(honorar)satzes diesbezüglich die Berechnung des Pauschalbetrages zu erfolgen habe. Die in den "Werkverträgen" behauptete Vereinbarung, für nur oberflächlich beschriebene Leistungen ein Pauschalhonorar festgesetzt zu haben, ohne vorab eine Vereinbarung über die konkreten, gewährleistungstauglichen Einzel- und Gesamtwerke zu einem bestimmten Stunden(honorar)satzes geschlossen zu haben, erscheint im Wirtschaftsleben, zumal der Baubranche, als nicht fremdüblich und insofern wenig glaubwürdig (vgl VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191; VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200; VwGH 31.7.2012, 2008/13/0071; VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230). Schließlich ist festzuhalten, dass die vorgelegten Rechnungen der „Subunternehmer“, welche nach Behauptung des Beschwerdeführers an ihn gelegt wurden und für eine selbständige unternehmerische Tätigkeit der "Subunternehmer" sprechen sollten, unabhängig davon welcher „Subunternehmer“ sie ausgestellt haben soll, vom formalen Erscheinungsbild allesamt völlig identisch sind.

Die belangte Behörde hat gründend auf die Arbeitszeitfestlegung und Arbeitsleistungskontrollen des Beschwerdeführers festgestellt, dass die „Subunternehmer“ in den geschäftlichen Organismus des Beschwerdeführers eingegliedert seien. Dieser Feststellung hielt der Beschwerdeführer im Falle der „Subunternehmer“ [TT] und [BM] entgegen, dass keine Arbeitszeit vereinbart worden sei und die beiden die auftragsgegenständlichen Leistungen in „Eigenregie“ erbrachten, was nicht nur der Aussage des Arbeiters [TT] widerspricht, sondern auch den Ausführungen in der Berufung, wonach der "Zeitrahmen für die Leistung" vorgegeben wurde (obwohl

gleichzeitig das Vorliegen von "Arbeitszeitverpflichtungen" verneint wurde). Worin diese „Eigenregie“ der beauftragten Personen gelegen sei, wurde vom Beschwerdeführer im Übrigen nicht dargelegt.

Aus dem von der belangten Behörde vorgelegten Jahresabschluss für 2006 geht zudem hervor, dass der Beschwerdeführer keinen Personalaufwand ausgewiesen hatte. Die Ausgaben für die Leistungen der Subunternehmer machten hingegen mehr als die Hälfte der erzielten Einnahmen des Beschwerdeführers aus. Auch aus diesem Grund ist davon auszugehen, dass die „Subunternehmer“ im Hinblick auf das Fehlen von (sonstigen) eigenen Mitarbeitern einen unverzichtbaren und integralen Bestandteil des vom Beschwerdeführer betriebenen Unternehmens gebildet haben und der Beschwerdeführer nur durch die regelmäßig, über Jahre hinweg herangezogenen Personen seine Aufträge durchführen konnte, was ein gewichtiges Indiz für die Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Beschwerdeführers darstellt.

Worin ein einnahmen- bzw ausgabenseitiges Unternehmerwagnis der herangezogenen Personen bestehen soll wurde vom Beschwerdeführer nicht dargetan und ist auch aus den Akten nicht erkennbar. Insbesondere kann aus den Aussagen des Beschwerdeführers, wonach die „Subunternehmer“ ihre Leistungsentgelte erst nach Eingang der entsprechenden Kundenforderungen beim Beschwerdeführer erhalten hätten, nicht der Schluss gezogen werden, dass seitens der „Subunternehmer“ ein einnahmenseitiges Unternehmerwagnis vorläge und sie nicht nur ihre Arbeitskraft geschuldet hätten (vgl VwGH 17.1.1995, 93/08/0092; VwGH 2.9.2009, 2005/15/0035). Zudem begründet allein die Bezahlung nach geleisteter Arbeitszeit schon kein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko (VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200; VwGH 20.1.2016, 2012/13/0095).

Genausowenig kann jedoch ein ausgabenseitiges Unternehmerwagnis der "Subunternehmer" festgestellt werden, zumal sie die für die Baumaßnahmen erforderlichen Betriebsmittel im Wesentlichen von den jeweiligen Bauherren zur Verfügung gestellt bekamen. Ob die tatsächlichen Arbeiten sodann mit den eigenen Handwerkzeugen der „Subunternehmer“ oder des Beschwerdeführers durchgeführt wurden, ist zudem im konkreten Beschwerdefall deshalb nicht entscheidungswesentlich, weil jedenfalls bei Bedarf nach Spezialwerkzeug, dieses vom Beschwerdeführer zur Erbringung des Arbeitserfolges beigestellt worden ist.

Dass den "Subunternehmern" das Recht zugekommen wäre, sich vertreten zu lassen wurde auch vom Beschwerdeführer im Verfahren nicht behauptet und finden sich hierfür auch keinerlei Hinweise in den Akten.

Abschließend bleibt festzuhalten, das auch die Vorlage von slowakischen Gewerbescheinen, Ansässigkeitsbestätigungen oder Bescheiden des Bundesministers für Wirtschaft und Arbeit betreffend Anerkennung von in der Slowakei ausgeübten Tätigkeiten als ausreichender Nachweis einer Befähigung gemäß § 373c Abs 1 GewO, nicht geeignet ist, die Feststellungen der belangten Behörde zum Vorliegen von Dienstverhältnissen

im konkreten Beschwerdefall zu entkräften, wird doch mit keiner dieser Urkunden eine Aussage über die Art der konkret ausgeübten Tätigkeit in Österreich getroffen.

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

Nach Feststellung des obigen Sachverhalts hat das Bundesfinanzgericht über die vorliegende Beschwerde rechtlich erwogen:

Gemäß § 41 Abs 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten.

Dienstnehmer sind nach § 41 Abs 2 leg cit ua Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG stehen.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, gründet sich auf § 122 Abs 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 (WKG).

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

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

Der Legaldefinition des § 47 Abs 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich ua in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (zB VwGH 15.9.1999, 97/13/0164; VwGH 29.7.2010, 2007/15/0223; VwGH 29.6.2016, 2013/15/0281).

In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (zB VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200; VwGH 24.11.2011, 2008/15/0180 und VwGH 21.11.2013, 2012/15/0025).

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

Für das Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung als Dienstvertrag oder als Werkvertrag an.

Entscheidend ist vielmehr die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen (VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071; VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200; VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230).

Eine Entlohnung nach Arbeitstagen oder Arbeitsstunden stellt nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung ein Indiz dafür dar, dass die im Betrieb eines Arbeitgebers tätige Person nicht einen bestimmten Arbeitserfolg schuldet, sondern ihre Arbeitskraft zur Verfügung stellt. Monatliche Einnahmenschwankungen aufgrund einer unterschiedlich hohen Anzahl geleisteter Arbeitsstunden sprechen daher nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (vgl VwGH 28.5.2009/ 2007/15/0163; VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191; VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200; VwGH 29.6.2016, 2013/15/0281).

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

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit der Revision

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

Da im vorliegenden Fall entscheidungswesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes war, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht vor (vgl VwGH 25.2.2016, Ra 2016/16/0006). Hinsichtlich der rechtlichen Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses und der hierfür zu prüfenden Kriterien weicht das Bundesfinanzgericht mit dem vorliegenden Erkenntnis zudem nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, sondern folgt der in den Erkenntnissen vom 15.9.1999, 97/13/0164; 22.3.2010, 2009/15/0200; 29.7.2010, 2007/15/0223; 24.11.2011, 2008/15/0180 und 21.11.2013, 2012/15/0025, zum Ausdruck gebrachten Judikaturlinie, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, am 15. September 2016