

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache Bf, [Adresse], vertreten durch Karall & Partner Steuerberatungs GmbH, Hauptplatz 10, 2620 Neunkirchen, über die Beschwerde vom 10.02.2009 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Neunkirchen Wiener Neustadt vom 10.01.2009 betreffend Haftung für Lohnsteuer gemäß 82 EStG 1988 für 2006 und 2007 sowie betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2004 bis 2007

1. beschlossen:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Haftung für Lohnsteuer für 2006 und 2007 wird gemäß § 85 Abs. 2 iVm § 2a der Bundesabgabenordnung, BGBl 1961/194 idgF (BAO) als zurückgenommen erklärt.

2. zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2004 bis 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Im Anschluss an eine Außenprüfung gemäß den §§ 147 ff BAO erließ die belangte Behörde Haftungsbescheide gemäß § 82 EStG 1988 für Lohnsteuer für 2006 und 2007, sowie Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für 2004 bis 2007. Als Begründung wurde in den einzelnen Bescheiden auf den Bericht vom 10.01.2009 verwiesen.

Im Bericht wurde nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmungen für die Heranziehung zur Haftung gemäß § 82 EStG 1988 die dieser zugrunde liegende Ermessensübung dargelegt. Die Sachverhaltsdarstellung beschränkte sich auf die Wendung "*Umstellung von L2R auf A1*" bzw. "*Umstellung von M2R auf A1*", die betragsmäßige Darstellung der Hinzurechnung zur Bemessungsgrundlage für DB und DZ und der darauf entfallenden

Abgabennachforderungen. Betreffend Lohnsteuer wurde festgehalten *"Lohnabgaben 12/2006 und 6/2007 nicht abgeführt"*.

In der Ergänzung der fristgerecht eingebrachten, nunmehr als Beschwerde zu behandelnden Berufung erklärte der Bf., im Zuge der GPLA-Prüfung für die Jahre 2003 bis 2007 seien die freien Dienstverträge der Herren A, B und C sowie der nur vom 14.11.05 bis 30.11.05 beschäftigten D A zu Unrecht nicht anerkannt worden.

Zunächst werde festgehalten, dass die ab 2008 geänderten Bestimmungen für freie Dienstverträge im Streitzeitraum noch nicht zur Anwendung gelangen dürften. Darüber hinaus sei zu vermerken, dass im Betrieb des Bf. neben Dienstnehmern mit freiem Dienstvertrag eine Reihe von Dienstnehmern als "echte Dienstnehmer" gemeldet gewesen seien, bei denen es keine Beanstandungen gegeben habe.

Warum es sich bei den genannten Verträge um freie Dienstverträge gehandelt habe, werde folgendermaßen begründet:

Wie bei einem Dienstvertrag würde bei freien Dienstverträgen natürlich auch ein zeitliches Element in Form eines Dauerschuldverhältnisses bestehen.

Die Leistungen seien nur in geringer persönlicher Abhängigkeit erbracht worden, weil

- der Ablauf der Arbeit selbst geregelt worden sei bzw. jederzeit selbst hätte geregelt werden können;
- die Arbeitszeit frei eingeteilt hätte werden können (dies vor allem auf besonderen Wunsch der genannten Mitarbeiter);
- der Urlaub natürlich selbst hätte bestimmt werden können;
- eine Vertretungsmöglichkeit gegeben gewesen wäre, von der allerdings (vermutlich aus privaten finanziellen Problemen) kein Gebrauch gemacht worden sei;
- eine Einbindung in den Betrieb nur teilweise erfolgt sei.

Die Arbeiten seien überwiegend mit Arbeitsmitteln des Arbeitgebers erfolgt; im Rahmen eines freien Dienstvertrages müsse der freie Dienstnehmer auch nicht über eigene Arbeitsmittel verfügen.

Das Finanzamt wies die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 30.07.2009 als unbegründet ab und führte in ihrer Begründung an, ausschlaggebend für die Beurteilung eines Dienstverhältnisses als echtes Dienstverhältnis sei die Beurteilung des Gesamtbildes der Gegebenheiten. Aus folgenden Gründen sei von einem "echten" Dienstverhältnis ausgegangen worden:

- Im gegebenen Fall handle es sich eindeutig um Dauerschuldverhältnisse, da keine Unterschiede zwischen den freien Dienstnehmern und den "echten" Dienstnehmern im täglichen Arbeitsgeschehen erkennbar gewesen seien;
- anhand der aufgenommenen Niederschriften mit den betroffenen Personen sei ersichtlich, dass diese bei der Verrichtung ihrer Arbeit sowohl den Weisungen als auch der Kontrolle des Arbeitgebers unterworfen gewesen seien;

- die Übernahme der Führung von Baustellen des Auftraggebers als Bauleiter spreche nicht gegen ein echtes Dienstverhältnis;
- der Arbeitsort und die Arbeitszeit seien laut den Erklärungen der Dienstnehmer in den aufgenommenen Niederschriften von der Firma vorgegeben worden;
- die betroffenen Dienstnehmer verfügten über keine unternehmerische Struktur und keine Betriebsmittel;
- alle betroffenen Dienstnehmer seien nur für einen Auftraggeber tätig gewesen und hätten dadurch jede Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unterlassen;
- die betroffenen Dienstnehmer hätten kein Unternehmerrisiko getragen;
- die durch die betroffenen Dienstnehmer erbrachte Arbeitsleistung stehe in einer unmittelbaren Wechselwirkung zu dem dadurch ausgelösten Entgeltanspruch, da die Abrechnung nach geleisteten Stunden erfolgt sei;
- ein Recht auf Vertretung habe für die betroffenen Dienstnehmer offensichtlich nicht bestanden.

In der Ergänzung des fristgerecht eingebrachten Vorlageantrages wurde den zur Begründung der Berufungsvorentscheidung angeführten Punkte entgegengehalten:

1. Auch bei einem freien Dienstvertrag handle es sich um ein Dauerschuldverhältnis.
2. Eine Weisungsgebundenheit betreffend das persönliche Verhalten der betroffenen Dienstnehmer bei Verrichtung der Arbeit sei aus den aufgenommenen Niederschriften nicht erkennbar.
3. Die Übernahme der Führung von Baustellen des Auftraggebers spreche genauso wenig gegen ein freies Dienstverhältnis.
4. Der Arbeitsort sei aufgrund der wenigen Baustellen (meist überhaupt nur eine) häufig automatisch gegeben gewesen.
Die Arbeitszeit (vor allem Beginn und Ende) sei im kleinen Team - A, B, C - festgelegt und nicht fix vorgeschrieben geworden.
5. Unternehmerische Struktur und Betriebsmittel: Hier liege offensichtlich eine Vermischung zwischen freiem Dienstvertrag und Werkvertrag vor - das Fehlen spreche nämlich für den freien Dienstvertrag.
6. Tätigwerden für nur einen Auftraggeber: Abermals scheine eine Vermischung zwischen freiem Dienstvertrag und Werkvertrag vorzuliegen: Das Tätigwerden für nur einen Dienstgeber sei sicherlich sowohl beim Dienstvertrag als auch beim freien Dienstvertrag üblich, nicht jedoch beim Werkvertrag.
Die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr sei kennzeichnend für einen Werkvertrag, nicht jedoch für einen freien Dienstvertrag.
7. Unternehmerrisiko: Einen Werkvertragnehmer treffe ein unternehmerisches Risiko, einen Dienstnehmer mit freiem Dienstvertrag jedoch nur bedingt - keine Leistung, kein Entgelt.
8. Abrechnung nach geleisteten Stunden: Laut Aussage der freien Dienstnehmer sei dies nur in Ausnahmefällen, bei sogenannten Regiearbeiten erfolgt.

9. Das Recht der Vertretung habe für die betroffenen freien Dienstnehmer natürlich bestanden. Aufgrund ihrer offensichtlich schlechten finanziellen Situation sei davon jedoch kein Gebrauch gemacht worden.

Für die Klassifizierung als freier Dienstvertrag sei die Mehrheit der Kriterien entscheidend, was gegenständlich eindeutig der Fall sei.

Aus diesem Grund werde der Antrag gestellt, der Berufung stattzugeben und die angefochtenen Bescheide aufzuheben. Darüber hinaus werde die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

Die Berufung wurde von der belangten Behörde dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Am 01.01.2014 wurde gemäß § 323 Abs. 8 BAO das Bundesfinanzgericht für die Erledigung der Rechtssache zuständig.

Mit Beschluss vom 16.02.2017 trug das Bundesfinanzgericht dem Bf. gemäß § 85 Abs. 2 iVm § 2a BAO auf, die der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Haftung für Lohnsteuer für 2006 und 2007 anhaftenden Mängel zu beheben. Der Bescheidbeschwerde vom 10.02.2009 fehlten:

- die Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden (§ 250 Abs. 1 lit. b BAO);
- die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden (§ 250 Abs. 1 lit. c BAO);

Die Behebung der angeführten Mängel wurde innerhalb einer Frist von 3 Wochen ab Zustellung dieses Beschlusses mit dem Hinweis aufgetragen, dass nach fruchtlosem Ablauf dieser Frist die Beschwerde als zurückgenommen gilt.

Begründend wurde ausgeführt, in der Bescheidbeschwerde werde ausschließlich die Nichtanerkennung der freien Dienstverhältnisse mit den Herren A, B, C und Frau A durch die Außenprüfung angefochten.

Da die Haftungsbescheide für Lohnsteuer 2006 und 2007 die angesprochene Problematik aber nicht berührten, sondern ausschließlich auf der Feststellung beruhten, dass für die Monate 12/2006 sowie 01 und 06/2007 keine Lohnabgaben abgeführt worden seien, fehle es der Bescheidbeschwerde sowohl an der Erklärung, in welchen Punkten diese Bescheide angefochten würden, als auch an der Erklärung, welche Änderungen beantragt würden.

Darüber hinaus wurde der Bf. mit weiterem Beschluss vom 16.02.2017 aufgefordert, innerhalb von 3 Wochen ab Zustellung dieses Beschlusses folgende Unterlagen beizubringen:

- 1.) die mit den Herren A, B, C und Frau A abgeschlossenen Dienstverträge,
- 2.) die über die Tätigkeit der unter 1.) genannten Personen geführten Aufzeichnungen und
- 3.) jene Dokumente, mit denen über die Entlohnung der unter 1.) genannten Personen abgerechnet wurde (gegebenenfalls auch die von diesen ausgestellten Rechnungen).

Innerhalb der antragsgemäß verlängerten Frist erklärte die steuerliche Vertretung des Bf., dass hinsichtlich der Lohnsteuerbescheide kein Änderungsbedarf bestehe.

Betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für 2004 bis 2007 wurde ausgeführt, es sei der steuerlichen Vertretung des Bf. aufgrund der unkonkreten Feststellung in der Niederschrift über die Schlussbesprechung nicht klar, weshalb hinsichtlich der freien Dienstnehmer von "echten" Dienstverhältnissen ausgegangen worden sei. Diesbezüglich seien keine näheren Erläuterungen erfolgt.

In der Ergänzung der Berufung seien daher alle Merkmale des freien Dienstverhältnisses als erfüllt angesehen worden.

Nach Sichtung der Unterlagen hätten leider keine Dienstverträge oder Aufzeichnungen für die Herren A, B, C und Frau A mehr gefunden werden können. Höchstwahrscheinlich seien diese nach der 7-jährigen steuerlichen Aufbewahrungsfrist entsorgt worden.

Übermittelt wurden jedoch die Lohnkonten der genannten Personen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1.) Betreffend die Beschwerde gegen die Haftungsbescheide für Lohnsteuer 2006 und 2007:

Da der als Beschwerde zu behandelnden Berufung vom 10.02.2009 im Hinblick auf die genannten Bescheide weder die Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden (§ 250 Abs. 1 lit. b BAO) noch die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden (§ 250 Abs. 1 lit. c BAO), zu entnehmen war, wurde dem Bf. mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 16.02.2017 gemäß § 85 Abs. 2 BAO aufgetragen, die genannten Mängel innerhalb einer Frist von 3 Wochen ab Zustellung des Beschlusses zu beheben, andernfalls die Beschwerde als zurückgenommen gelte.

Da die steuerliche Vertretung des Bf. erklärte, es liege insoweit kein Änderungsbedarf vor, und damit dem Auftrag zur Mängelbehebung innerhalb der gesetzten und antragsgemäß verlängerten Frist nicht nachgekommen ist, erklärt das Bundesfinanzgericht die Beschwerde insoweit gemäß § 85 Abs. 2 iVm § 2a BAO als zurückgenommen.

2.) Betreffend die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2004 bis 2007:

Nach Einsichtnahme in die von der belangten Behörde vorgelegten Verwaltungsakten, wie insbesondere in die Bescheide und den Bericht über die Außenprüfung, die im Arbeitsbogen der Außenprüfung abgehefteten Niederschriften über die Aussagen der Herren A, B und C, sowie die oben genannten im Rahmen des Beschwerdeverfahrens

von der steuerlichen Vertretung des Bf. eingebrachten Schriftstücke und die Berufungsvorentscheidung wird folgender Sachverhalt festgestellt:

Der Bf. betrieb in den Jahre 2004 bis 2007 neben seiner nichtselbständigen Arbeit einen Baugewerbebetrieb. Er beschäftigte in seinem Betrieb in den Jahren 2004 und 2005 die Herren A, C und B (nicht ganzjährig) und Frau D A im November 2005. Neben diesen Beschäftigten waren in diesen beiden Jahren lediglich Ferialpraktikanten für ihn tätig. 2006 (im Zeitraum April bis Dezember) und 2007 (ganzjährig) wurde Herr A neben weiteren Arbeitskräften beschäftigt. Für die genannten Beschäftigten wurden - wie für die weiteren Arbeitnehmer - Lohnkonten geführt, ihre Bezüge wurden aber nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2004 bis 2007 einbezogen.

Herr A ist gelernter Maurer und war beim Bf. als Hilfspolier tätig. Er erhielt von diesem seinen jeweiligen Aufgabenbereich zugewiesen und hatte die Aufsicht über die als Maurerhelfer angelernten Herren C und B, die er bei ihren Arbeiten anleitete. Der Bf. überließ ihm das Baustellenfahrzeug, mit welchem er die Arbeits- und Betriebsmittel sowie auch teilweise die beiden anderen Arbeiter zu den einzelnen Baustellen brachte. Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitseinteilung wurden vom Bf. festgelegt. Von ihm wurden auch sämtliche Betriebsmittel zur Verfügung gestellt und auf seine Rechnung auch die Arbeitsmittel besorgt.

Die Arbeiter konnten sich nicht vertreten lassen. Ihre Arbeit wurde nach geleisteten Arbeitsstunden bzw. nach einem Pauschalsatz entlohnt, für den sie jedoch wöchentlich 39 Stunden zu arbeiten hatten. Sie hatten für ihre Arbeit keinerlei Ausgaben und auch kein Gewährleistungsrisiko zu tragen.

Auch Frau D A wurde von ihrem Vater, Herrn A, angelernt, um unter seiner Anleitung Hilfsarbeiten zu verrichten. Ihre arbeitsrechtliche Stellung entsprach jener der beiden anderen Hilfsarbeiter. Sie wurde vom Bf. jedoch nur kurzfristig beschäftigt, da das Dienstverhältnis nach einem Arbeitsunfall aufgelöst wurde.

Mit den genannten Arbeitern wurden keine schriftlichen Verträge abgeschlossen.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den oben angeführten Unterlagen - wie insbesondere den niederschriftlich festgehaltenen Aussagen der Herren A, C und B - und werden auch vom Bf. nur insoweit bestritten, als er behauptet, die genannten Arbeiter hätten sich ihre Zeit selbst einteilen und sich vertreten lassen können. Im Hinblick darauf, dass der Bf. selbst auf die üblichen Arbeitszeiten auf einer Baustelle verweist und ein Vertretung niemals stattgefunden hat, erscheinen diese Angaben schon deshalb unglaubwürdig, weil die Organisation der Arbeitsabläufe auf der Baustelle - wie alle Beteiligten erklären - so funktionierte, dass Herr A den von ihm angelernten Hilfskräften ihre Arbeit zuwies und sie bei ihren Arbeiten beaufsichtigte. Da die Arbeiter somit zur selben Zeit ihre Arbeit verrichten mussten, ist es nicht möglich, dass sich die Arbeiter ihre Zeit hätten frei einteilen können oder dem Hilfspolier unbekannte Arbeiter als ihre Stellvertreter hätten schicken können. Darüber hinaus gaben die angelernten

Hilfskräfte an, dass Arbeitsort und Arbeitszeit von Herrn A vorgegeben worden seien und eine Vertretung ausgeschlossen gewesen sei. Herr A selbst gab an, dass sich seine nunmehr als "echter" Dienstnehmer ausgeübte Tätigkeit nur insoweit von jener als "freier" Dienstnehmer unterscheide, als nunmehr sein Aufgabengebiet erweitert worden sei.

Rechtliche Würdigung:

Zunächst wird festgehalten:

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

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung (FLAG) haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Dienstnehmer sind nach § 41 Abs. 2 leg. cit. u.a. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 in der Fassung BGBl. I Nr. 153/2001.

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

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen ist (vgl. insbesondere das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018).

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. Hiervon muss die sachliche und technische Weisungsbefugnis unterschieden werden,

die etwa im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübt wird und sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Leistung bezieht.

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

Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten (vgl. VwGH 20.01.2016, 2012/13/0095 und die dort zitierte Literatur und Judikatur).

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

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

Wie bereits dargestellt, führten die genannte Arbeiter die Arbeiten nach den Anweisungen des Bf. bzw. des von ihm instruierten Hilfspoliers aus. Sie stellten dem Bf. somit laufend ihre Arbeitskraft zur Verfügung. Dabei stand die zeitgerechte Erbringung der Arbeiten im Vordergrund, da der Bf. seinerseits an bestimmte Termine gebunden war.

Eine Leistungsbeziehung, bei der ein Arbeiter seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung stellt, und bei der das Hauptaugenmerk des Empfängers der Arbeitsleistung darauf gerichtet ist, dass die Arbeiten zeitgerecht erbracht werden, trägt ein (auf die zeitgerechte Erbringung der Arbeiten zielendes) Weisungsrecht zwangsläufig in sich. Dies wird auch durch die Aussage des Hilfspoliers A bestätigt. Das Vorliegen eines persönlichen Weisungsrechtes ist daher im Ergebnis zu bejahen.

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

diese dabei kontrollierte und gemeinsam mit ihnen nach den Anweisungen des Bf. die Arbeiten auf den ihnen zugewiesenen Baustellen ausführte. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Bf. ist daher zu bejahen.

Die Vereinbarung eines Stundenhonorars bzw. eines Pauschales für eine fix vereinbarte Wochenarbeitszeit stellt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Indiz dafür dar, dass die im Betrieb des Bf. tätigen Personen nicht einen bestimmten Arbeitserfolg geschuldet, sondern dem Bf. ihre Arbeitskraft zur Verfügung gestellt haben (vgl. bspw. VwGH 02.02.2010, 2009/15/0191).

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

Dass sich die Arbeiter hätten vertreten lassen können, wurde vom Bf. zwar behauptet, von den Arbeitnehmern aber bestritten und war aus den oben angeführten Gründen auch gar nicht möglich.

Der Bf. bringt vor, die belangte Behörde sei zu Unrecht von einer Weisungsgebundenheit und einer Eingliederung seiner "freien Dienstnehmer" in den geschäftlichen Organismus seines Betriebes ausgegangen. Die Arbeiten seien nur in geringer persönlicher Abhängigkeit erbracht worden, da der Ablauf der Arbeit und die Arbeitszeit selbst hätten geregelt werden können, wie auch Urlaub und Vertretungsmöglichkeit selbst hätten bestimmt werden können. Eine Einbindung in den Betrieb sei nur teilweise erfolgt.

Der Argumentation des Bf. ist entgegenzuhalten, dass er selbst von einer - wenn auch seiner Meinung nach nur geringen - Weisungsunterworfenheit und Einbindung in den betrieblichen Organismus ausgeht. Er behauptet auch selbst nicht, dass ihm die genannten Arbeiter die Erbringung eines Werkes geschuldet hätten. Da sich - wie oben näher dargestellt - aus der Organisation der Arbeit auf der Baustelle sowohl die Weisungsunterworfenheit der Beschäftigten als auch deren Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Bf. zwangsläufig ergibt, wurden sie von der belangten Behörde zu Recht als Arbeitnehmer im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 qualifiziert. Damit waren deren Bezüge auch in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag der einzelnen Jahre einzubeziehen.

Da gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 lit. a und b BAO eine mündliche Verhandlung über die Beschwerde nur dann stattzufinden hat, wenn es in der Beschwerde oder im Vorlageantrag (§ 264 BAO) beantragt wird, der Antrag auf mündliche Verhandlung jedoch erst in der Ergänzung zum Vorlageantrag gestellt wurde, konnte von der Abhaltung einer mündlichen Verhandlung abgesehen werden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da sich die Rechtsfolge im Falle der Nichtbefolgung eines Mängelbehebungsauftrages unmittelbar aus § 85 Abs. 2 BAO ergibt und auf diese Rechtsfolge auch im Mängelbehebungsauftrag hingewiesen wurde, liegt im konkreten Fall keine Rechtsfrage vor, der gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt.

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

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. Juni 2017