

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Herrn A, Adresse, vertreten durch Mag. B, Steuerberater, und durch C GmbH, Adresse1, über die Beschwerde vom 13. September 2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 5. August 2013 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2007 bis 2011 nach der am 11. Dezember 2017 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Haftungsbescheide für die Jahre 2007 bis 2011 werden aufgehoben.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit den Haftungsbescheiden vom 5. August 2013 wurde der Beschwerdeführer für die Jahre 2007 bis 2011 als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer in Anspruch genommen. Mit den Abgabenbescheiden vom selben Tag wurden dem Beschwerdeführer für die Jahre 2007 bis 2011 der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Dienstgeberbeitrag) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben und für die Jahre 2007 bis 2010 ein Säumniszuschlag für die nicht zeitgerecht abgeführte Lohnsteuer festgesetzt. In den jeweiligen Bescheidbegründungen wurde auf den Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 5. August 2013 verwiesen. In diesem wurde ausgeführt, die Heranziehung zur Haftung sei im Rahmen der Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände getroffen worden. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" sei dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" sei insbesondere die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einhebung der Abgaben" beizumessen. Im Hinblick darauf, dass die Arbeitgeberhaftung ein für den praktischen Vollzug des Lohnsteuerverfahrens unerlässliches Element darstelle und die im vorliegenden Fall festgestellten Fehlberechnungen und Einbehaltungsdifferenzen nicht bloß von geringem Ausmaß seien,

sei bei der Ermessensübung dem öffentlichen Interesse an einer ordnungsgemäßen Abgabenerhebung der Vorzug zu geben und die gegenständliche Haftungsheranziehung bescheidmäßigt auszusprechen gewesen. Unter Sachverhaltsfeststellung wurde Folgendes ausgeführt: „*Vollversicherungspflicht aufgrund Sub-Provisionszahlungen gem. BH im Rahmen des Dienstverhältnisses gem. § 4 Abs. 2 ASVG.*“

Gegen die Haftungsbescheide und gegen die Bescheide über die Festsetzungen von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag richtete sich die nun als Beschwerde zu erledigende Berufung vom 13. September 2013. Darin stellte der Beschwerdeführer, vertreten durch Mag. B, Steuerberater, den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und brachte Folgendes vor:

„*(...) betreibt ein Maklerbüro in Ort1. Aufgrund des fortgeschrittenen Alters des Abgabepflichtigen sucht er im Jahr 2007 per Inserat einen Nachfolger für sein Unternehmen, auf welches sich sodann Herr E F meldet und die grundsätzliche Bereitschaft zeigt, das Unternehmen von Herrn (...) übernehmen zu wollen. Da seitens des Herrn F noch die Berechtigung fehlte wurde folgende mündliche Vereinbarung getroffen.*

Herr F wird als Praktikant für Maklertätigkeit geringfügig im Unternehmen angestellt, um die inneren Abläufe eines Maklerbüros kennen zu lernen und damit Einblicke in die organisatorische Struktur (Verwaltungsapparat) zu erhalten. Des weiteren war dies eine Voraussetzung der Wirtschaftskammer für den Befähigungsnachweis.

Damit wurden für die organisatorischen Abläufe/Innentätigkeiten ohne Zusammenhang mit dem Verkaufsobjekten ein geringfügiges Dienstverhältnis gemeldet und für die Tätigkeit der Verkäufe von Objekten ein Werkvertrag vereinbart, in welchem ca. 20% von den Verkaufsprovisionen für Herrn F vorgesehen waren.

Begründung für die Berufung:

Seitens der Betriebsprüfung wurde als Begründung für die Festsetzung der Lohnsteuer, des Dienstgeberbeitrages sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2007-2011 festgehalten, dass eine Vollversicherungspflicht aufgrund von Sub-Provisionszahlungen gemäß Buchhaltung im Rahmen des Dienstverhältnisses gemäß § 4 Abs. 2 ASVG besteht. Eine genauere Begründung für die Einstufung als Dienstverhältnis unter Heranziehung der erhobenen Informationen erfolgte hierbei nicht.

Im Betriebsprüfungsverfahren wurde neben der Befragung des F durch die Betriebsprüferin, über die eine Niederschrift verfasst wurde, auch eine mehrmalige Befragung des Herrn (...) vor allem per Telefon durchgeführt. Über den Inhalt der Befragung mit Herrn (...) sowie über dessen Festhaltungen gibt es keine Niederschrift. Diese Festhaltungen, wie zum Beispiel die Mitteilung von Herrn F, dass er am nächsten Tag für 4 Wochen auf Urlaub fährt, was eindeutig für kein Dienstverhältnis spricht, wurden meines Erachtens bei der Beurteilung nicht berücksichtigt.

Herr (...) hat hierbei mehrmals festgehalten, dass er nie die Absicht hatte einen Makler für die Verkäufe als Dienstnehmer anzustellen. Diese Tätigkeit wird grundsätzlich in der Branche nicht über einen Dienstvertrag sondern über einen Werkvertrag mit

Bezahlung einer Provision für erfolgreichen Verkauf des Objektes abgewickelt. Hierbei wird für jedes Verkaufsobjekt getrennt ein mündlicher Werkvertrag abgeschlossen, in welchem nur bei erfolgreichem Verkauf eine Provision zusteht. Die Tätigkeiten für den organisatorischen Ablauf wurden aufgrund der eindeutigen Merkmale, wie Arbeitsplatz und verwaltungstechnischer Tätigkeiten über ein Dienstverhältnis abgebildet. Eine Verknüpfung der beiden Tätigkeiten ist hierbei aber nur aufgrund der Bezeichnung „Praktikant für Maklertätigkeiten“ nicht zu erblicken.

Das übliche Charakteristikum für einen Werkvertrag ist wie folgt definiert:

- Keine Weisungsgebundenheit hinsichtlich Arbeitsort, Arbeitszeit und Verhalten bei der Arbeit
- Persönlich selbstständig
- Bestimmte letztlich abgeschlossene Tätigkeit
- Interesse des Bestellers nur auf das Endprodukt ausgerichtet ist
- Zielschuldverhältnis (wird Erfolg erbracht)

Herr F hat in der Niederschrift schon ausgeführt, dass er an keine fixen Arbeitszeiten gebunden war, dass er für die Werkvertragstätigkeit seinen eigenen Laptop, sein eigenes Handy sowie sein eigenes Fahrzeug verwendet hat und somit wesentliche eigene Betriebsmittel für die Umsetzung des Werkvertrages verwendet hat. Im Büro wurden vor allem nur jene Tätigkeiten durchgeführt, welche nicht mit dem Verkauf der Objekte zu tun hatten.

Das Zielschuldverhältnis bestand im erfolgreichen Verkauf des Objektes, wonach das Vertragsverhältnis automatisch erlosch, wenn dies eingetreten war. Das wirtschaftliche Risiko trägt somit der Werkvertragsnehmer. Bei nicht erfolgreichem Verkauf des Objektes muss der Werkvertragsnehmer die Kosten für die Anbahnung des Geschäfts, wie Handykosten, KFZ Kosten und sonstiger Einsatz von Wirtschaftsgütern und Aufwendungen selber tragen.

Aus den oben angeführten Gründen ist hinsichtlich der Verkaufstätigkeit kein Dienstverhältnis anzunehmen sondern der Abschluss von Werkverträgen für jedes einzelne Verkaufsobjekt. Hierbei ist vor allem auf die tatsächlichen Verhältnisse (Ablauf der Tätigkeit) abzustellen.

Wenn seitens der Abgabenbehörde trotz gegenteiliger obiger Darstellung kein Werkvertrag erblickt werden kann, so ist darauf hinzuweisen, dass bei neuer Beurteilung des Werkvertragsverhältnisses nicht grundsätzlich davon auszugehen ist, unter welcher Beschäftigungsart das geringfügige Beschäftigungsverhältnis angemeldet wurde, sondern die Gesamtheit der Tätigkeit neu zu betrachten ist und hierbei aufgrund der schon oben dargelegten Punkte höchstens eine freies Dienstverhältnis unterstellt werden kann, da die überwiegende Tätigkeit nur im Verkauf der Objekte gegeben ist und die organisatorischen Tätigkeiten im Büro nur eine untergeordnete Rolle spielen kann und wie schon oben von Herrn F festgehalten, an keine Arbeitszeiten gebunden war und dies auch so tatsächlich erfolgte.

Der freie Dienstvertrag verpflichtet zur Arbeit ohne persönlicher Abhängigkeit, weitgehend selbstständig und frei von Beschränkung des persönlichen Verhaltens. Gerade die

Möglichkeit, den Ablauf der Arbeit selbst zu regeln und jederzeit zu ändern, also das Fehlen der persönlichen Abhängigkeit und der Weisungsgebundenheit unterscheidet den freien Dienstvertrag vom Arbeitsvertrag im Sinne des § 1151 ABGB (siehe hierzu OGH 31.1.2007, ObS 2/07p). Abzustellen ist bei der Beurteilung nicht auf die Bezeichnung und Gestaltung eines schriftlichen Vertrages oder eine unter damaliger anderer Voraussetzung durchgeführten Anmeldung, sondern auf die abweichende tatsächliche Handhabung des Vertragsverhältnisses (OGH 28.8.1997, 8 ObA 2347/96x; OGH 25.2.1999, 8ObA 38/99t). Geraade bei der oben dargestellten Tätigkeit entspricht die Handhabung höchsten einem freiem Dienstverhältnis und nicht einem normalen Dienstverhältnis.

Die Eigenschaften für einen freien Dienstvertrag sind wie folgt definiert:

- Verpflichtung zur Einbringung bestimmter Dienstleistungen
- Dauerschuldverhältnis durch die Verpflichtung wiederholt gattungsmäßig umschriebene Arbeiten wiederholt durch einige Zeit hindurch durchzuführen
- Abhängigkeit nur auf wirtschaftlicher Ebenen
- Selbständig tätig und persönlich unabhängig
- Entlohnung auf Zeit oder erfolgsorientierte Entlohnung
- Muss sich nicht an Arbeitszeiten halten

All die zum freien Dienstvertrag angeführten Punkte sind, falls die obigen Ausführungen zum Werkvertrag seitens der Abgabenbehörde nicht anerkannt werden, meines Erachtens zur Gänze gegeben, womit ein Dienstverhältnis im Sinne des § 4 Abs. 2 ASVG niemals bestehen kann.

Schlussbesprechung:

Eine Schlussbesprechung gemäß § 149 BAO zur Wahrung des Parteiengehörs wurde mit Schreiben vom 23.7.2013 für den 2.8.2013 angesetzt. Das Schriftstück wurde mit Poststempel 30.7.2013 bei der Post aufgegeben und in meiner Kanzlei mit 31.7.2013 entgegengenommen. Aufgrund meiner zusätzlichen Tätigkeit in Salzburg erhielt ich ein Mail über das Einlagen des Schriftstückes am gleichen Tage. Am 1.8.2013 wurde meinerseits eine sofortige Kontaktaufnahme mit der Betriebsprüferin aufgenommen und mitgeteilt, dass eine Wahrnehmung des Termins am folgenden Tage aus Terminkollision nicht möglich ist und schlug einen Termin in der nächsten Woche vor. Seitens der Betriebsprüfung wurde festgehalten, dass bei Nichterscheinen am Folgetag (2.8.2013) die Schlussbesprechung entfällt und die Feststellung so festgesetzt werden, wie dies im Schreiben angekündigt wurde.

Gemäß § 149 BAO ist eine angemessene Frist für die Abhaltung deiner Schlussbesprechung vorzugeben. Eine angemessene Frist für die Einberufung der Schlussbesprechung ist nach hA mindestens eine Woche, die aber aufgrund des Einlangens des Schriftstückes zwei Tage vor Schlussbesprechungstermin nicht gegeben ist womit seitens der Behörde ein grober Mangel bezüglich der Durchführung der Betriebsprüfung erfolgte. Weiters war die Wahrung des Parteiengehörs nicht gegeben was ebenfalls zu einem formellen Mangel der abgehaltenen Betriebsprüfung führt.“

Mit Schreiben vom 3. bzw. 10. Juli 2017 wurden der Beschwerdeführer und die belangte Behörde ersucht, betreffend die rechtzeitige Einbringung der Beschwerde Stellung zu nehmen. Nach den im Prüfverwaltungsprogramm durchgeföhrten Abfragen seien die verfahrensgegenständlichen Bescheide am 3. August 2013 freigegeben und abgeschlossen worden und die Bescheide am 5. August 2013 erstellt und dem Zustelldienst übergeben worden. Die Berufungsschrift datiere mit 13. September 2013 und sei am 16. September 2013 eingebbracht worden.

Die belangte Behörde teilte mit Schreiben vom 16. August 2017 mit, ein Hinweis auf Fristverlängerung liege nicht vor. Ein Nachweis, dass die bekämpften Bescheide wie vom Beschwerdeführer behauptet erst am 16. August 2013 beim Beschwerdeführer eingelangt seien, könne von Seiten der Abgabenbehörde nicht erbracht werden. Es werde angeregt, die Beschwerde als verspätet zurückzuweisen.

Der Vertreter des Beschwerdeführers teilte mit Schreiben vom 24. August 2017 mit, auf den beiliegenden Bescheiden und auf dem Bericht über die Außenprüfung sei das Datum des Einlangens angebracht worden. Es handle sich dabei um den 16. August 2013. Es sei daher von einer Rechtzeitigkeit der Einbringung der Beschwerde auszugehen. Das relativ späte Einlangen der Bescheide sei aus der Erfahrung darauf zurück zu führen, dass es in Ort1 die gleiche Straßenbezeichnung gebe und die Post sehr oft die Sendungen nicht nach Ort2 sondern nach Ort1 zustelle. Aus diesen Gründen sei die Post immer wieder verspätet bzw. überhaupt nicht bei ihm angekommen.

Mit dem am 25. September 2017 beim Bundesfinanzgericht eingelangten Schreiben vom 11. September 2017 teilte die belangte Behörde mit, eine Zustellung der Bescheide am 16. August 2013 sei nicht glaubwürdig, zumal der Beschwerdeführer in seiner Stellungnahme vom 24. August 2017 angegeben habe, die Berufung am „13.8.2017“ verfasst zu haben.

In der mündlichen Verhandlung bestätigte der Beschwerdeführer die Tatsache, in den verfahrensgegenständlichen Jahren selbständiger Immobilienmakler und Sachverständiger gewesen zu sein, und gab an, er habe Herrn Mag. F zu einem Immobilienmakler und Gerichtssachverständigen gemacht, dieser habe bei ihm alles gelernt. Er habe Herrn Mag. F anstellen müssen, eine über einen bestimmten Zeitraum erfolgte Anstellung sei Voraussetzung für einen Antritt zur Maklerprüfung. Für das Geld, das er für seine Anstellung erhalten habe, habe Herr Mag. F die Werbung für ihn gemacht. Ansonsten sei Herr Mag. F in alle Bereiche, die eine Maklertätigkeit mit sich bringe, eingebunden gewesen, er habe ihm alles gezeigt. Es bedürfe Zeit und Erfahrung, alle möglichen Objekte (vom Zinshaus bis zur kleinen Wohnung) vermitteln zu können, man müsse über juristische Kenntnisse (Vertragsgestaltung, etc.) verfügen. Er habe versucht, das alles Herrn Mag. F beizubringen und habe ihn so überall hin mitgenommen; dieser habe bei ihm gelernt. Mit seiner Anwesenheit im Betrieb habe es Herr Mag. F nicht so genau genommen, er sei oft, auch krankheitsbedingt, abwesend gewesen. Der Beschwerdeführer habe Herrn Mag. F kontaktiert und ihn über wichtige und interessante Termine, bei denen er dabei sein solle, informiert; er sei auf Mag. F

wegen wichtiger Termine zugekommen. Er habe, bis auf ein Objekt einer Verwandten, nie Objekte akquiriert, er sei nie allein bei einem Notar gewesen und habe nie allein ein Objekt verkauft. Damit Herr Mag. F neben dem Entgelt für seine (geringfügige) Beschäftigung ein Geld verdiene, habe er Herrn Mag. F eine Provision in der Höhe von rund 20% der Gebühr, die er erhalten habe, bezahlt, wenn dieser maßgeblich am Verkauf beteiligt gewesen sei oder die entscheidende Besichtigung durchgeführt habe. Im Regelfall sei Herr Mag. F zwischendurch bei Besichtigungen dabei gewesen, die Hauptarbeit habe der Beschwerdeführer erledigt. Herr Mag. F sei in seine Verkaufstätigkeit eingebunden gewesen und sei in seinem Namen aufgetreten. Im Jahr 2011 habe Herr Mag. F über die notwendigen Befähigungsnachweise verfügt und habe bereits Objekte im eigenen Namen verkauft, dabei habe es sich nicht um Objekte des Beschwerdeführers gehandelt; für diese habe er von ihm auch keine Provision erhalten. Die belangte Behörde gab an, ihren Ermittlungen zufolge sei Herr Mag. F seit 19. Oktober 2011 Inhaber einer diesbezüglichen Gewerbeberechtigung gewesen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG auf das Bundesfinanzgericht über. § 323 Abs. 38 BAO normiert, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Aufgrund der im Verwaltungsverfahren und im verwaltungsgerichtlichen Verfahren durchgeführten Ermittlungen sowie aufgrund der Vorbringen der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens stand fest, dass die angefochtenen Bescheide dem Vertreter des Beschwerdeführers am 16. August 2013 zugestellt worden sind. Der Beschwerdeführer betrieb in den verfahrensgegenständlichen Jahren als selbständiger Immobilienmakler ein Immobilienbüro. Er hatte für seinen Betrieb einen Nachfolger gesucht, auf ein diesbezügliches Inserat meldete sich Herr Mag. F. Dieser war in den verfahrensgegenständlichen Jahren für den Beschwerdeführer tätig. Seine Tätigkeit umfasste das Kennenlernen der inneren Abläufe eines Maklerbüros, die Bewerbung der Objekte und die Mitarbeit beim Verkauf von Objekten. Diesen Tätigkeiten lag ein schriftlicher Vertrag nicht zugrunde. Der Beschwerdeführer musste Herrn Mag. F (geringfügig) beschäftigen, als Voraussetzung für einen etwaigen Antritt zur Befähigungsprüfung. Zu den Tätigkeiten des Herrn Mag. F gehörten unter anderem das Erledigen von Telefonaten und sonstiger Arbeiten für den Beschwerdeführer. Der Beschwerdeführer informierte Herrn Mag. F über Termine, Objektbesichtigungen und dergleichen in seinen Büroräumlichkeiten oder auch telefonisch. Die Verkaufsobjekte wurden vom Beschwerdeführer akquiriert, die Werbung hierfür übernahm Herr Mag. F. Des Weiteren begleitete Mag. F den Beschwerdeführer bei all seinen Tätigkeiten, nahm mit diesem bei Besprechungen teil und Ähnliches. Der Beschwerdeführer versuchte somit, Herrn Mag. F das für die Ausübung eines Immobilienmaklers notwendige

Wissen beizubringen. Es kam auch vor, dass Herr Mag. F ohne den Beschwerdeführer Objektbesichtigungen vornahm. Dabei trat Herr Mag. F stets im Namen des Beschwerdeführers auf und händigte dabei auch diesbezügliche Visitenkarten aus. Neben einem fixen Entgelt hat Herr Mag. F Provisionen erhalten, wenn er an der Vermittlung eines Objektes maßgeblich beteiligt gewesen ist. Die Höhe der Provision betrug zirka 20% der Provision, die der Beschwerdeführer für eine erfolgreiche Vermittlung erhalten hat. Die genaue Höhe der Provisionszahlung war abhängig vom jeweiligen Aufwand des Herrn Mag. F. Diesem stand in den Büroräumlichkeiten des Beschwerdeführers ein Arbeitsplatz (Schreibtisch) zur Verfügung. Ab 19. Oktober 2011 war Herr Mag. F (nach erfolgreicher Ablegung der Befähigungsprüfung) Inhaber der Gewerbeberechtigung für das Gewerbe „*Immobilientreuhänder (Immobilienmakler, Immobilienverwalter, Bauträger), eingeschränkt auf Immobilienmakler*“. Die vom Beschwerdeführer an Herrn Mag. F ausgezahlten Provisionen hat Letzterer seiner Einkommensbesteuerung zugrunde gelegt.

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 20.7.2011, 2009/17/0132).

Der vom Bundesfinanzgericht angenommene Sachverhalt stützt sich im Wesentlichen auf die glaubwürdigen Angaben und Vorbringen der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens, auf durchgeführte Abfragen und auf die Aussagen des Herrn Mag. F im Zuge seiner Einvernahme am 29. November 2012. Der Beschwerdeführer hat diesen Aussagen nicht widersprochen. Im Gegenteil, die Ausführungen in der Berufungsschrift zum Sachverhalt und die Angaben des Beschwerdeführers bestätigen den vom Bundesfinanzgericht als erwiesen angenommenen Sachverhalt. Die Absicht des Beschwerdeführers bzw. die Branchenüblichkeit, Verkaufstätigkeiten mittels Werkverträgen abzuwickeln, vermochte den angenommenen Sachverhalt nicht in Zweifel ziehen. Die Angaben des Herrn Mag. F im Zuge seiner Einvernahme, er habe für die Provisionen beim Finanzamt Steuererklärungen vorgelegt, bestätigten sich durch die Einsicht in die von ihm eingereichten Erklärungen. Die belangte Behörde hat die nunmehr angefochtenen Bescheide ohne Zustellnachweis zugestellt. Die Vermutung, wonach Zustellungen am dritten Werktag nach der Übergabe an das Zustellorgan als bewirkt gelten, wurde durch die Angabe des Beschwerdeführers, die Bescheide seien am 16. August 2013 zugestellt worden, und durch den Eingangsvermerk („*EINGEGANGEN AM 16. AUG. 2013*“) auf den Bescheiden widerlegt. Daran vermochte auch die Angabe in seiner Stellungnahme, er habe die Beschwerde am 13. August 2013 verfasst und dann zur Post gegeben, nichts ändern. Denn aus der Beschwerdeschrift geht klar und deutlich hervor, dass die Beschwerdeschrift am 13. September 2013 und somit nach der angenommenen Zustellung der Bescheide verfasst worden ist. Die Beschwerdeschrift wurde laut Poststempel am 16. September 2013 aufgegeben. Es handelte sich daher

in der Stellungnahme um einen offensichtlichen Schreibfehler. Die bloße Behauptung der belangten Behörde, eine erst am 16. August 2013 erfolgte Zustellung sei nicht glaubwürdig, vermochte schon im Hinblick auf den Eingangsvermerk auf den Bescheiden nicht zu überzeugen.

Gemäß § 245 Abs. 1 BAO beträgt die Beschwerdefrist einen Monat. Die Bescheide sind dem Beschwerdeführer am 16. August 2013 zugestellt worden. Die Tage des Postenlaufes werden gemäß § 108 Abs. 4 BAO in die Frist nicht eingerechnet.

Die mit 13. September 2013 datierte Berufungsschrift wurde laut Poststempel am 16. September 2013 bei der Post aufgegeben und ist am 17. September 2013 bei der belangten Behörde eingelangt. Die Beschwerde wurde daher fristgerecht eingebracht. Davon ist auch die belangte Behörde im Zuge der Vorlage ausgegangen. Denn im Vorlagebericht hat die belangte Behörde die Abweisung der Berufung beantragt; eine solche reformatorische Erledigung kommt nur dann in Betracht, wenn keine Formalentscheidung (wie etwa eine Zurückweisung wegen einer nicht fristgerecht eingebrachten Beschwerde) zu erfolgen hat.

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 Errichtung 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 Ausländerbeschäftigte-recht.

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.) oder auf die Absicht des Beschwerdeführers oder auf die Branchenüblichkeit an. Es genügt, wenn die ausgeübte Tätigkeit in ihrer äußereren 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 18.12.2013, 2009/13/0230).

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.

Herr Mag. F hat nicht die Ausführung einzelner Arbeiten, im Konkreten die Vermittlung individuell bestimmter Objekte versprochen, sondern hat seine Arbeitskraft zur Verfügung gestellt. So hat Herr Mag. F nach vorhergehender Information durch den Beschwerdeführer diesen bei Besichtigungen und sonstigen Terminen begleitet, damit Herr Mag. F (wie es der Beschwerdeführer ausdrückte) von ihm lernt, oder hat teilweise allein Besichtigungen durchgeführt. Dabei war er an die vom Beschwerdeführer mitgeteilten Termine etc. und somit an die Vorgaben des Beschwerdeführers gebunden. Ebenso verrichtete Herr Mag. F für den Beschwerdeführer sonstige Arbeiten (wie Werbung, etc.). Herr Mag. F hat somit nicht die Ausführung einzelner Arbeiten (Vermittlung bestimmter Objekte) versprochen, sondern hatte die im Betrieb des

Beschwerdeführers anfallenden Arbeiten zu verrichten oder den Beschwerdeführer dabei zu unterstützen und stellte somit seine Arbeitskraft zur Verfügung. Nach den glaubwürdigen Angaben des Beschwerdeführers hat Herr Mag. F selbständig kein einziges Objekt vermittelt. Mit der laufenden, über Jahre andauernden Mitarbeit bei der Vermittlung verschiedener Objekte hat sich Herr Mag. F zur Erbringung von Dienstleistungen für den Beschwerdeführer im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses verpflichtet (VwGH 23.12.2016, Ra 2016/08/0144).

Gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses spricht auch nicht die Art der Entlohnung. Die Verrechnungen erfolgten stets zwischen dem Beschwerdeführer und Herrn Mag. F. Die Höhe der vom Beschwerdeführer an Herrn Mag. F ausbezahlten Provisionen war abhängig vom jeweiligen Aufwand des Herrn Mag. F und Auszahlungen erfolgten nur dann, wenn Herr Mag. F wesentlich an der Vermittlung beteiligt war. Herr Mag. F hatte somit, auch wenn er seinen eigenen Laptop oder sein eigenes Kraftfahrzeug verwendet hat, seine laufenden Aufwendungen nicht selbst zu tragen, diese fanden bei der Provision, die der Beschwerdeführer gemeinsam mit Herrn Mag. F festgelegt hat, Berücksichtigung.

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). Herr Mag. F war in den Jahren 2006 bis 2011 für den Beschwerdeführer tätig. Er übte seine Tätigkeit im Interesse des Beschwerdeführers aus, indem er für Kunden des Beschwerdeführers tätig wurde und stets für den Beschwerdeführer auftrat. Er hatte verschiedene Arbeiten für den Beschwerdeführer vorzunehmen. Auch wenn Herr Mag. F seine Arbeitszeit weitgehend selbst festlegen konnte (oder gekommen ist wann er wollte), so war seine Arbeitszeit doch vom Beschwerdeführer vorgegeben, als dieser bei gemeinsamen Terminen und sonstigen Arbeiten an die vom Beschwerdeführer vereinbarten oder von diesem vorgegebenen Termine gebunden war. Die Arbeit des Herrn Mag. F stellte (wie dargestellt) einen unverzichtbaren Bestandteil der vom Beschwerdeführer angebotenen Dienstleistung dar und er hatte sich darin mit dem Beschwerdeführer abzustimmen. Auch das sind 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. Das war Mag. F nicht möglich, er wurde bei der Vermittlung von Objekten für den Beschwerdeführer tätig und hatte die laufenden Arbeiten zu verrichten oder den Beschwerdeführer zwecks Erlernen der Tätigkeit dabei zu begleiten oder zu unterstützen. Die Höhe seines Entgeltes richtete sich nach seinem Aufwand und wurde nicht von ihm bestimmt, sondern gemeinsam mit dem Beschwerdeführer festgelegt und kam nur dann zur Auszahlung, wenn Herr Mag. F

maßgeblich an der Vermittlung des Objektes beteiligt war. Herr Mag. F ist also für seine Ausgaben und Aufwendungen auch nicht selbst aufgekommen.

Die vorrangig zu prüfenden Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung sprechen eindeutig für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Darüber hinaus sprechen auch das Fehlen eines Unternehmerrisikos für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988. Gestützt wird die Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch darin, dass das Bundesverwaltungsgericht für den gegenständlichen Fall von einem (echten) Dienstverhältnis gemäß § 4 Abs. 2 ASVG ausgegangen ist.

Auch die Vorbringen des Beschwerdeführers, für das Entgelt, das Herr Mag. F im Rahmen seiner geringfügigen Beschäftigung erhalten habe, habe dieser für ihn die Werbung gemacht, und die Provisionen habe er für die Mithilfe bei der Vermittlung erhalten, vermochten zu keiner anderen Entscheidung führen. Die Bewerbung von Objekten stellt einen Teil der Vermittlung dieser dar und ist somit inhaltlich (und auch zeitlich) mit der Vermittlungstätigkeit verschränkt. Die Tätigkeiten des Herrn Mag. F waren daher nicht zu trennen (VwGH 2.4.2008, 2005/08/0132).

Ergänzend ist festzuhalten, dass auf Anregung des Herrn Mag. F dessen Veranlagungen zur Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2011 wieder aufgenommen worden sind, und die vom Beschwerdeführer bezogenen Provisionen nicht wie in den ursprünglichen Bescheiden als Einkünfte aus Gewerbebetrieb sondern als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit qualifiziert worden sind.

Eine Haftung des Arbeitgebers nach § 82 EStG 1988 besteht dann nicht mehr, wenn dem Mitarbeiter die Einkommensteuer, die auf die entsprechenden Einkünfte entfällt, vorgeschrieben wurde und dieser die Steuer entrichtet hat (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0057). Bei den Festsetzungen der Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2011 fanden bei Herrn Mag. F laut der vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Abfragen die vom Beschwerdeführer vereinnahmten Entgelte Berücksichtigung und die Einkommensteuer ist von Herrn Mag. F entrichtet worden. Für das Bundesfinanzgericht bestand kein Grund, für die von Herrn Mag. F vereinnahmten Provisionen den Beschwerdeführer als Arbeitgeber (weiterhin) in Anspruch zu nehmen.

Der Grundsatz des Parteiengehörs gehört zwar zu den fundamentalen Grundsätzen des Rechtsstaates und zu den allgemeinen Grundsätzen eines geordneten Verfahrens. Verletzt die Abgabenbehörde das Recht auf Parteiengehör, so ist dies im Beschwerdeverfahren sanierbar (VwGH 19.3.2008, 2008/15/0002). Das Bundesfinanzgericht hat dem Beschwerdeführer in der mündlichen Verhandlung am 11. Dezember 2017 ausreichend Gelegenheit gegeben, zu den Feststellungen der belangten Behörde und auch zu den des Bundesfinanzgerichtes Stellung zu nehmen.

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 10. Jänner 2018