

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***1*** in der Beschwerdesache ***2***, vertreten durch ***3*** über die Beschwerde vom 19.12.2008 sowie in der Beschwerdesache ***4***, vertreten durch ***5*** über die Beschwerde vom 03.12.2008, beide Beschwerdeführer als ehemalige Gesellschafter der ***6*** GesBR, gegen die Bescheide des FA ***7*** vom 21.11.2008, Steuernummer ***, (ergangen an ***7***, ***4*** und ***2*** als ehemalige Gesellschafter der ***6*** GesBR) betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für die Einhaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, jeweils für die Zeiträume 1-12/2004 und 1-12/2005, zu Recht erkannt:

1. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

1.1. Die Bescheide betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für die Einhaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer und betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe für die Zeiträume 1-12/2004 und 1-12/2005 werden wie folgt abgeändert.

- Die Lohnsteuer für 1-12/2004 beträgt EUR 1.080,99 (vorher EUR 2.986,99).
- Die Lohnsteuer für 1-12/2005 beträgt EUR 7.906,52 (vorher EUR 31.263,78).
- Die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds beträgt für 1-12/2004 EUR 15.000,00, der davon zu entrichtende Dienstgeberbeitrag EUR 675,00 (vorher EUR 998,05).
- Die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds beträgt für 1-12/2005 EUR 157.000,00, der davon zu entrichtende Dienstgeberbeitrag EUR 7.065,00 (vorher EUR 10.446,27).

Die Bemessungsgrundlagen, die Berechnungen der Abgaben und die Gegenüberstellung sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches.

- 1.2. Die Bescheide betreffend Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Zeiträume 1-12/2004 und 1-12/2005 werden aufgehoben.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Verfahren vor der Abgabenbehörde

A.1.

Bei der mittlerweile aufgelösten ***8*** KG (im folgenden JBK) fand im Jahr 2008 eine Außenprüfung für die Jahre 2004 und 2005 betreffend Einkommensteuer, Umsatzsteuer und der lohnabhängigen Abgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) statt.

An der JBK waren im Streitzeitraum ***9*** als Komplementär und ***4*** sowie ***7*** als Kommanditisten beteiligt. Bei der Außenprüfung gelangte der Prüfer zur Ansicht, dass die von der JBK erzielten Umsätze, Einkünfte und Dienstnehmer nicht ihr zuzurechnen seien, weil es sich dabei um eine Scheinfirma gehandelt habe, die auf dem Markt nicht tätig geworden sei. Der Prüfer nahm die Existenz einer aus ***4***, ***7*** und ***2***, der Ehefrau des ***7***, bestehenden Gesellschaft bürgerlichen Rechts an und rechnete ihr Umsätze, Einkünfte und Dienstnehmer zu.

Basierend auf den Prüfungsfeststellungen erließ das Finanzamt, adressiert an die vorhin genannten drei Gesellschafter als ehemalige Gesellschafter der ***6*** GesBR (im folgenden GesBR), datiert mit 24.11.2008, einen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2004 (Abgabennachforderung Null EUR) und für das Jahr 2005 (Abgabennachforderung EUR 4.600,00), einen Feststellungsbescheid betreffend Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2004 (iHv EUR Null) und für das Jahr 2005 (iHv EUR 25.270,37, die zu je 40% den Gesellschaftern ***7*** und ***4*** und zu 20% der Gesellschafterin ***2*** zugeteilt wurden) sowie einen Haftungsbescheid betreffend Lohnsteuer, einen Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe sowie einen Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, jeweils für den Zeitraum 01-12/2004 und 01-12/2005 (LSt für 01-12/2004: EUR 2.986,99 und für 01-12/2005:

EUR 31.263,78; DB für 01-12/2004: EUR 998,05 und für 01-12/2005: EUR 10.446,27; DZ für 01-12/2004: EUR 97,61 und für 01-12/2005: EUR 1.021,65).

Gegen sämtliche Bescheide wurde von Frau ***2*** und Herrn ***4*** Berufung erhoben mit der Begründung, dass die aus ihnen und ***7*** bestehende GesbR nicht existiere.

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO vom 24.11.2008 für die Jahre 2004 und 2005 wurden mit Berufungsentscheidung vom 11.10.2011 des damaligen Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, GZ RV/0042-G/09, als unbegründet abgewiesen.

Gegen die Abweisung ihrer Beschwerde betreffend Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 2004 und 2005 hat Frau ***2*** Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben. Mit Erkenntnis vom 27.11.2014, Zl. 2011/15/0184 hat der VwGH die Beschwerde betreffend die Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für das Jahr 2004 mangels Beschwer (Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden mit Null festgesetzt) als unzulässig zurückgewiesen und für das Jahr 2005 wegen Rechtswidrigkeit infolge von Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Der VwGH konnte damals anhand der getroffenen Feststellungen nicht beurteilen, ob der Beschwerdeführerin Mitunternehmerstellung in der GesbR zukommt, wofür Voraussetzung ist, dass ein Gesellschaftsvertrag über eine GesbR (mit ***2*** als Gesellschafterin) geschlossen worden ist oder zumindest, dass sie Unternehmerinitiative für die GesbR entwickelt und Unternehmerrisiko getragen hat.

Im fortgesetzten Verfahren wurde betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005, ergangen an ***7***, ***4*** und ***2*** als ehemalige Gesellschafter der ***6*** GesbR, die Mitunternehmerstellung von Frau ***2*** bejaht und die Beschwerde mit Erkenntnis vom 28.09.2016, GZ RV/2100020/2015, als unbegründet abgewiesen.

Die von ***2*** gegen dieses Erkenntnis erhobene außerordentliche Revision wurde vom VwGH mit Beschluss vom 19.12.2018, Ra 2017/15/004-5, zurückgewiesen.

A.2.

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ist über die Beschwerden von ***2*** und ***4*** gegen die in Punkt A.1. aufgezählten Bescheide betreffend die lohnabhängigen Abgaben für den Zeitraum 01-12/2004 und 01-12/2005 abzusprechen.

B. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat, ab 01.01.2014 Bundesfinanzgericht

B.1. Übergang UFS zum BFG

Mit BGBl I 51/2012 (Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBl I 51/2012). Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBl I 14/2013 (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Auch die gegenständliche Berufung war daher als Beschwerde zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

B.2. Aussetzung

Das Beschwerdeverfahren wurde im Hinblick auf die zwei durchgeführten VwGH Verfahren zur Frage, ob eine Zurechnung der Umsätze und Einkünfte auf Basis der getroffenen Feststellungen an die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, bestehend aus ***7***, ***4*** und ***2***, zu Recht erfolgt ist, ausgesetzt. Da diese Frage nun rechtskräftig durch den VwGH (VwGH vom 27.11.2014, Zl. 2011/15/0184; VwGH vom 19.12.2018, Ra 2017/15/004) für das Jahr 2005 entschieden wurde, wird das ausgesetzte Beschwerdeverfahren gem. § 271 Abs. 2 BAO von Amts wegen fortgesetzt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I. Streitpunkt:

Strittig ist dem Grunde nach, ob es sich bei den polnischen und ungarischen Arbeitern um unselbständige Arbeitnehmer handelt, die im Zeitraum 01-12/2004 und 01-12/2005 für die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, bestehend aus ***7***, ***4*** und ***2***, als Dienstgeber tätig wurden.

II. Rechtlicher Rahmen:

II.1.

II.1.1.

Gem. [§ 47 Abs. 1 EStG 1988](#) wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt. (...). Nach § 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. (...).

Gem. § 82 1. Satz EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

II.1.2.

Haftungspflichtig für die Lohnsteuer ist demnach der Arbeitgeber. Arbeitgeber kann nur derjenige sein, demgegenüber das Dienstverhältnis iSd. [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) besteht; die Arbeitgeberbegriffe des § 47 Abs. 1 und 2 EStG 1988 können nicht zu unterschiedlichen Ergebnissen führen (E 8.6.1979, 2573/77, 1980, 22 zu einem Hausbesorger).

Arbeitgeber im Sinne des § 47 EStG 1988 kann jede physische oder juristische Person sein, aber auch jedes andere Gebilde des Wirtschaftslebens, wie die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht oder noch weit losere Personenzusammenschlüsse (siehe Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, III C, § 47 Tz 2 und die dort zitierte hg. Rechtsprechung; ferner hg. Erkenntnisse vom 19. Juni 1958, Zl. 1941/55, und vom 21. Oktober 1959, Amtliche Sammlung Nr. 2094/F). Daraus folgt, dass auch eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts Arbeitgeber iSd. EStG 1988 sein kann, wenn der Arbeitnehmer seine Arbeitskraft diesem Zusammenschluss von Personen schuldet.

Geht man vom Arbeitgeberbegriff des § 47 EStG 1988 aus, dann kommt dem Umstand wesentliche Bedeutung zu, wer den Arbeitslohn auszahlt, wobei unter Auszahlung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht bloß die manipulative Tätigkeit zu verstehen ist, sondern die Tragung des Lohnaufwandes entscheidet (siehe hg. Erkenntnis vom 8. Juni 1979, Zl. 2573/77, und die dort zitierte Rechtsprechung).

II.2.

Gemäß [§ 41 Abs. 1 FLAG 1967](#) in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Nach [§ 41 Abs. 2 FLAG 1967](#) in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG stehen (...). Abs. 3 des §

41 FLAG bestimmt, dass der Beitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen ist, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Im Hinblick auf die in § 41 Abs. 1 FLAG 1967 enthaltene Verweisung auf § 47 EStG ist auch für den Bereich des Dienstgeberbeitrages nach dem EStG 1988 zu beurteilen, ob die GesBR Arbeitgeber der eingesetzten Polen und Ungarn war. Standen daher die Polen und Ungarn im Beschwerdezeitraum in einem Dienstverhältnis zur GesBR, ist von den an sie ausbezahlten Arbeitslöhnen Dienstgeberbeitrag zu entrichten.

II.3.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und Abs. 8 des Wirtschaftskammergesetzes ([WKG](#)) 1998. Danach ist der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG gilt.

Gemäß [§ 2 Abs. 1 WKG](#) sind Mitglieder der Wirtschaftskammern und Fachorganisationen alle physischen und juristischen Personen sowie sonstige Rechtsträger, die Unternehmungen des Gewerbes, des Handwerks, der Industrie, des Bergbaues, des Handels, des Geld-, Kredit- und Versicherungswesens, des Verkehrs, des Nachrichtenverkehrs, des Rundfunks, des Tourismus und der Freizeitwirtschaft sowie sonstiger Dienstleistungen rechtmäßig selbständig betreiben oder zu betreiben berechtigt sind. Nach § 2 Abs. 2 WKG zählen zu den Mitgliedern gemäß Abs.1 jedenfalls Unternehmungen, die der Gewerbeordnung unterliegen sowie insbesondere solche, die in der Anlage zu diesem Gesetz angeführt sind.

Gesellschaften bürgerlichen Rechts sind nicht gewerberechtsfähig. Vielmehr müssen sämtliche Gewerbe durch alle Gesellschafter angemeldet sein. Das hat zur Folge, dass die Gesellschaft bürgerlichen Rechts selbst nicht Mitglied der Wirtschaftskammer sein kann. Das bedeutet jedoch auch, dass trotz Dienstgebereigenschaftsfähigkeit einer GesBR im EStG diese mangels Kammermitgliedschaftsfähigkeit nicht als Subjekt für die Vorschreibung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag in Betracht kommt.

Die Bescheide über die Festsetzung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2004 und 2005 sind aus diesem Grund aufzuheben.

III. Entscheidungswesentlicher Sachverhalt:

III.1.

Der entscheidungswesentliche Sachverhalt ergibt sich aus den beiden im Verfahrensgang zitierten Beschwerdeverfahren und deren anschließende Beurteilung durch den VwGH. Im ersten Erkenntnis des damaligen UFS vom 11.10.2011, Außenstelle Graz, GZ RV/0042-G/09, wurde das umfangreiche Besprechungsprogramm (Seiten 1-32) für die Schlussbesprechung über die Außenprüfung bzw. über die Abgabenfestsetzung vom 29.10.2008 wortwörtlich mit den darin enthaltenen Niederschriften über zahlreiche Einvernahmen übernommen und als Sachverhalt dem Erkenntnis zugrunde gelegt. Im nach Aufhebung durch den VwGH (VwGH vom 27.11.2014, Zl. 2011/15/0184) ergänzten Erkenntnis des BFG vom 28.09.2016, GZ RV/2100020/2015, zur Frage, ob Frau ***2*** Mitgesellschafterin der Gesellschaft bürgerlichen Rechts war, hat das Finanzamt mit Schreiben vom 9.03.2015 eine ergänzende Stellungnahme abgegeben, in der anhand zusätzlicher Sachverhaltselemente die Mitunternehmerstellung von Frau ***2*** untermauert wurde. Diese Stellungnahme wurde ebenfalls dem BFG-Erkenntnis vom 28.09.2016 zugrunde gelegt. Die dagegen eingebrachte außerordentliche Revision wurde vom VwGH zurückgewiesen (VwGH vom 19.12.2018, Ra 2017/15/004).

Sämtliche zitierten Entscheidungen wurden den drei Gesellschaftern der ehemaligen Gesellschaft bürgerlichen Rechts ***7***, ***4*** und ***2*** als Verfahrensbeteiligte zugestellt. Der Inhalt dieser Entscheidungen und die darin getroffenen Sachverhaltsfeststellungen dürfen daher als bekannt vorausgesetzt werden.

Es wird daher auf die Sachverhaltsfeststellungen in diesen Erkenntnissen verwiesen und der darin festgestellte Sachverhalt auch dieser Entscheidung zugrunde gelegt.

Weiters zugrunde gelegt wird diesem Erkenntnis der sich aus dem Erkenntnis des Unabhängigen Verwaltungssenates Salzburg vom 25.03.2008, Zahl UVS-11/10699/18-2008, ergebende Sachverhalt. Mit diesem Erkenntnis wurde das Straferkenntnis gegen den handelsrechtlichen Geschäftsführer der ***10*** GmbH, in dem ihm vorgeworfen wurde, 42 namentlich genannte polnische und ungarische Staatsangehörige als Eisenbieger beschäftigt zu haben, ohne dass Beschäftigungsbewilligungen, etc. vorgelegen sind und dadurch § 3 Abs. 1 iVm § 28 Abs. 1 Z 1 lit.a Ausländerbeschäftigungsgesetz verletzt zu haben, aufgehoben. Im vorangehenden Berufungsverfahren vor dem UVS Salzburg wurden ***7***, ***4*** und ***2*** als Zeugen befragt. Alle drei wurden im Anschluss durch das Landesgericht ***18*** für schuldig befunden, in diesem Beschwerdeverfahren als Zeugen falsch ausgesagt zu haben (21 Hv 66/09b).

Begründet wurde das aufhebende Erkenntnis des UVS Salzburg damit, dass „die Eisenverleger zwar formal als Selbständige tätig waren, dem wahren wirtschaftlichen Gehalt nach aber ein Beschäftigungsverhältnis zur JBK bestanden hat. (...). Das Geschäftsmodell sei darauf aufgebaut, dass für jeden Arbeiter eine Gewerbeberechtigung besorgt wird und dieser dann

*formal als Subunternehmer der KG tätig werden soll. In Wahrheit wurden aber die Arbeiter von der JBK auf die einzelnen Baustellen geschickt und dort zur Arbeit eingeteilt:(...) Insgesamt hat sich im Berufungsverfahren herauskristallisiert, dass in Wahrheit wohl die Herren ***7*** und ***4*** die maßgebenden Personen bei der JBK waren und nicht Herr ***9***. (...). Für den Vorwurf einer direkten Beschäftigung der Arbeiter durch ***10*** GmbH liegen allerdings nicht genügend Anhaltspunkt vor. Es ist vielmehr wie schon oben ausgeführt davon auszugehen, dass die JBK eine eigenständige Geschäftstätigkeit entwickelt hat, nur eben nicht unter Führung von Herrn ***23***, sondern der Herrn ***4*** und Herrn ***7***. Daher liegt auch keine Arbeitskräfteüberlassung vor. (...).“*

Auch dieses Erkenntnis ist den ehemaligen Gesellschaftern der ***6*** GesBR bekannt, finden sich doch darin enthaltene Zeugeneinvernahmen sowie die Begründung des Erkenntnisses im Besprechungsprogramm vom 29.10.2008.

III.2.

Zur besseren Übersicht wird dennoch der entscheidungswesentliche Sachverhalt kurz zusammengefasst:

III.2.1.

Im Herbst 2004 haben ***4*** und ***7*** bei der ***11*** GmbH, ***12***, ein Geschäft bezüglich Mauerungsarbeiten bei einer Baustelle Reihenhausanlage in ***17*** mit dem Argument akquiriert, dass sie gute Leute, die angemeldet sind und selbständig arbeiten, haben. Auf dieselbe Weise hat Herr ***4*** einen Auftrag beim Geschäftsführer der ***13*** GesmbH, Herrn ***14***, akquiriert. Die ***13*** GesmbH hat mit Hilfe von ***4*** einen Auftrag von der Firma ***15*** zur Sanierung von Wohnungen in der ***16*** in ***18*** erhalten und benötigte Arbeiter für die Bauausführung.

Durchgeführt wurden sämtliche Arbeiten von ausländischen Arbeitern, Polen und Ungarn. ***2*** hat für einige dieser Arbeiter Gewerbeanmeldungen bei der Bezirkshauptmannschaft ***28*** besorgt und auch dafür die Kosten getragen.

Die Verträge wurden von der ***11*** GmbH mit jedem einzelnen der Arbeiter abgeschlossen. Formal rechnete ***19*** für die bei dieser Baustelle eingesetzten Arbeiter gegenüber der ***11*** GmbH ab. Tatsächlich wurden die Abrechnungen der erbrachten Bauleistungen in Form von Ausgangsrechnungen im Buchhaltungsbüro ***20***, entweder von ***2*** oder von ***7*** erstellt und vom office ***20*** per Fax an die Kunden übermittelt. Überhaupt wurde der gesamte Schriftverkehr mit der ***11*** GmbH über die Adresse und das Fax des office ***20*** abgewickelt.

Ebenso verhielt es sich bei der Auftragsabwicklung gegenüber der ***13*** GesmbH. Allerdings wurden hier alle Arbeiten gegenüber der ***13*** GesmbH durch einen Arbeiter

namens ***21*** abgerechnet. Es waren drei oder vier Arbeiter bei den Wohnungssanierungen im Einsatz. Die Rechnungen selber wurden von ***7*** erstellt. Er war auch für alles andere iZm dieser Baustelle zuständig.

Damit die Erlöse auch vereinnahmt werden konnten, wurde am 10.11.2004 ein Bankkonto bei der PSK eröffnet, das auf den Sohn von Gabriele und ***7***, ***22***, lautete und bei dem auch ***2*** zeichnungsberechtigt war. Die erbrachten Leistungen wurden von den beiden GmbHs nicht nur auf dieses Konto überwiesen, sondern auch in bar, entweder an ***4*** oder ***7***, bezahlt.

7 hat in der Folge die Arbeiter in bar bezahlt.

Wie aus der Zeugenaussage von ***12*** hervorgeht, waren für die ***11*** GmbH bei der Reihenhausanlage in ***17*** ***4*** und ***7*** die Ansprechpersonen. Sie wurden auch bei Problemen iZm den Arbeitern und deren unzulänglicher Arbeit kontaktiert. Bei der ***13*** GesmbH war ***4*** Ansprechperson.

III.2.

III.2.1.

Die laufende Akquirierung und Abrechnung von Bauaufträgen über unterschiedliche Arbeiter ist mühsam und verwaltungsintensiv. Auf diese Weise war es nicht möglich, an zusammenhängende (Rahmen)Aufträge von Großkunden heranzukommen. Im Jänner 2005 wurde daher das Tätigkeitsmuster umgestellt. Die gewerbliche Tätigkeit der ***7***, ***2*** und ***4*** Gesellschaft bürgerlichen Rechts sollte nun durch die JBK verschleiert werden.

Komplementär und Arbeitsgesellschafter der JBK war ein Pole, ***9***. Dieser war der deutschen Sprache nicht mächtig, daher musste anlässlich der Gründung sein Bruder ***23*** für ihn als Dolmetscher übersetzen. Die zwei Kommanditisten waren ***4*** und ***7*** mit je einer Vermögenseinlage von EUR 100,00. In Punkt 1 des Vertrages wurde angeführt: *"Gegenstand des Unternehmens ist die Ausübung des Reinigungsgewerbes."* Tatsächlich war die JBK im Baugewerbe tätig. Über die Verlust- und Gewinnbeteiligung wurde in Punkt 5 des Vertrages folgendes vereinbart: *„Der Kommanditist ist am Gewinn und Verlust in der Höhe seiner Vermögenseinlage beteiligt. Die zu führenden Kapitalkonten sind variabel. Diejenigen Gesellschafter, die ihre Arbeitsleistung in die Gesellschaft einbringen, erhalten in gesonderten Vereinbarungen geregelte Vorausbezüge.“* Eine derartige Regelung über Vorausbezüge wurde tatsächlich nie abgeschlossen, ein Vorweggewinn für den Arbeitsgesellschafter ***9*** wurde daher nicht vereinbart.

2 war bei der Gründung der JBK (Erstellung und Unterzeichnung des Gesellschaftsvertrages) anwesend. Die Gründung hat in ihrem Büro stattgefunden. Sie reichte den Fragebogen Formular Verf16 für Gesellschaften ein und präsentierte beim Antrittsbesuch

des Finanzamtes ***24*** die JBK als Abgabepflichtige und unterzeichnet auch die dazu am 2.2.2005 aufgenommene Niederschrift.

III.2.2.

Am 24.1.2005 schloss die JBK einen Rahmenvertrag mit dem ***10*** GesmbH, ***30***, ***25***, Herr ***26***, ab. In diesem wurde die JBK mit der Durchführung von Bewehrungsarbeiten beauftragt. Für die jeweilige Baustelle ist ein Zusatzvertrag (Auftragsschreiben – Anlage zum Hauptvertrag vom 24.01.2005) erstellt worden. Eingefädelt wurde diese Geschäftsbeziehung durch Herrn ***4***, den Herrn ***26*** von früher kannte. Dieser ist an Herrn ***26*** herangetreten, dass er nun eine Firma für Eisenverlegungsarbeiten gegründet habe.

Der Vertragstext des Rahmenvertrages stammt von der Firma ***10*** GesmbH. Der Vertrag wurde zum Unterschreiben an die JBK geschickt. Der Geschäftspartner Herr ***26*** hat den allein Vertretungsbefugten der JBK, ***9***, nie kennen gelernt. Die auf diesem Vertrag aufscheinende Unterschrift des ***9*** wurde gefälscht. Sie entspricht nicht der Unterschriftsprobe, die beim Firmenbuch eingereicht wurde. Wer diese Fälschung vorgenommen hat, konnte nicht ermittelt werden.

9 ist laut Auszug aus dem zentralen Melderegister am 4.11.2004 von Polen nach Österreich zugezogen und hat in ***27*** einen Hauptwohnsitz begründet, Unterkunftgeberin war Fr. ***2***. Mit 20.3.2006 wurde er von der Unterkunftgeberin ***2*** abgemeldet.

Im Rahmenvertrag war vereinbart, dass eine Weitergabe des Auftrages an Subunternehmer der Zustimmung des Auftraggebers bedarf.

Die JBK führte diesen Auftrag, bzw. die laufenden Aufträge auf den verschiedenen Baustellen der ***10*** GesmbH nicht mit eigenem Personal aus. Sie vergab diese Arbeiten wiederum an Subunternehmer, ohne die Zustimmung des Auftraggebers einzuholen.

III.2.3.

Bei den von der JBK eingesetzten "Subunternehmern" handelte es sich durchwegs um polnische und ungarische Staatsbürger, die in ***27*** untergebracht wurden. Die Liegenschaft in ***27*** befindet sich im Eigentum von Frau ***2***, der Gattin des Kommanditisten der JBK ***7*** und Mutter von ***22***. Für die Unterbringung der Arbeiter hat laut der vorliegenden EA-Rechnung die JBK € 14.713,10 (Position Geschäftsmiete) an Fr. ***2*** bezahlt, und diese Kosten wurden nicht an die Subunternehmer

weiterverrechnet. ***7*** und ***2*** besorgten diesen "Subunternehmern" teilweise bei der zuständigen Bezirkshauptmannschaft ***28*** Gewerbeberechtigungen.

Es gab zwischen 35 und 40 Subunternehmer der JBK. Jeweils nur etwa die Hälfte dieser Personen verfügte über eine Gewerbeberechtigung und war bei der Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft als Pflichtversicherter angemeldet. Bei den Gewerbebeanmeldungen handelte sich um folgende freie Gewerbe: Abdichten, Aufstellen von Trennwänden, Erdbewegungsarbeiten etc., Zusammenbau Stellagen, Engraten.

Die von der ***10*** GesmbH beauftragten Bewehrungsarbeiten umfassten das Verlegen (= den Zusammenbau) von vorgefertigten Baustahlteilen zu einem Bewehrungsgeflecht/Bewehrungskorb zu einer nach den Plänen des Statikers herzustellenden Bewehrung. Die erbrachte Leistung wurde von der ***10*** GmbH gegenüber JBK nach eingebauten/verarbeiteten Tonnen abgerechnet.

JBK war dafür verantwortlich, dass auf Grundlage der Schalungs- und Bewehrungspläne mit den von ***10*** GmbH, ***25*** ***18***, geschnittenen und gebogenen Stählen die im Schalungs- und Bewehrungsplan vorgeschriebene Bewehrung hergestellt wird.

Die von den Polen und Ungarn gelösten Gewerbeberechtigungen berechtigten sie daher nicht zu den tatsächlich durchgeführten Arbeiten auf selbständiger Basis.

Die JBK ist laut der bisherigen Darstellung im Zeitraum von Jänner bis Oktober 2005 auf diversen Baustellen der ***10*** GesmbH tätig geworden und hat dafür laut der von ***2*** geführten EA-Rechnung ca. EUR 211.000,00 erlöst. Diese Erlöse aus dem Betonstahlarmierungsgeschäft überwies die ***10*** GmbH auf ein Konto der JBK bei der Sparkasse OÖ Bank AG. Zeichnungsberechtigt waren für dieses Konto ***7***, ***4*** und ***9***.

Sämtlicher Schriftverkehr mit der ***10*** GmbH ist über ***4*** und ***7*** gelaufen.

7 und ***4*** waren für die ***10*** GmbH die einzigen Kontaktpersonen. ***7*** hat den Betrieb des Eisenverlegegeschäftes organisiert. Er war für die Baustellenkoordination und Logistik zuständig. Zu diesem Zweck hat er mit den bei der JBK angestellten ***22*** und ***29*** und fallweise mit ***4*** regelmäßig Organisationsbesprechungen durchgeführt. Bei diesen Besprechungen war fallweise auch ***2*** dabei.

7 hat die polnischen und ungarischen Bauarbeiter auf den einzelnen Baustellen zur Arbeit eingeteilt. Sie fuhren dorthin mit den von ***7*** angeschafften Pritschenwagen. Auf den Baustellen waren sie in Partien tätig. Sie mussten lediglich Arbeitskleidung und Kleinwerkzeuge mitbringen. Das Material wurde ihnen zur Verfügung gestellt. Für die Überwachung der Bauarbeiter auf den Baustellen und für den Fortgang der Arbeiten waren ***22*** und ***29*** im Auftrag von ***7*** zuständig.

Ansprechpersonen für die Bauarbeiter waren ***7***, ***4*** und ***22***.

7 hat die Lohnabrechnungen für die Arbeiter durchgeführt. Er hat dazu von den Arbeitern deren Arbeitszeitaufzeichnungen übernommen und die notwendigen Belege erstellt und über die Höhe der auszahlenden Löhne entschieden. Die Arbeiter wurden aufgrund der von ihnen gearbeiteten Stunden bezahlt – bar von ***7*** oder fallweise auch ***22***.

Die Stundenlöhne der Arbeiter lagen bei EUR 7,00 und EUR 8,00 netto.

IV. Rechtliche Würdigung

IV.1. Zurechnung der polnischen und ungarischen Arbeiter an die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, bestehend aus *7***, ***4*** und ***2*****

Dem Beschwerdefall liegen zwei Betrugsmuster zugrunde. Beim zuerst geübten Betrugsmuster – Oktober 2004 bis Anfang 2005 - erfolgte nach Anbahnung des Auftrages der offizielle Vertragsabschluss zwischen den sog. selbständigen polnischen Arbeitern und den Firmen ***11*** GmbH und ***13*** GmbH. Formal wurden jeweils von einem der Arbeiter, ***19*** und ***21***, Rechnungen gelegt, die jedoch vom Buchhaltungsbüro ***20*** erstellt wurden. Da sich die laufende Akquirierung und Abrechnung von Bauaufträgen als mühsam und verwaltungsintensiv herausstellte, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 10.01.2005 die JBK gegründet. Diese schloss am 24.1.2005 einen Rahmenvertrag über Bewehrungsarbeiten mit der ***10*** GmbH ab. Für die jeweilige Baustelle wurde ein Zusatzvertrag erstellt. Zur Abarbeitung dieser Aufträge wurden von Seiten der JBK polnische und ungarische sog. Selbständige eingesetzt.

Die beiden im Verfahrensablauf angesprochenen Beschwerdeverfahren und die beiden VwGH-Verfahren beziehen sich auf die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO lediglich für das Jahr 2005. Dennoch umfassen diese Beschwerdeverfahren beide Betrugsmuster, weil in der Einkünftefeststellung im Jahr 2005 laut der im Besprechungsprotokoll abgelegten Erlösermittlung laut BP auch Erlöse der ***13*** GmbH und ***11*** GmbH enthalten sind und diese in Form des ersten Betrugsmusters lukriert wurden. Eine Aufnahme dieser Erlöse in die Einkünftefeststellung der GesBR bestehend aus ***7***, ***4*** und ***2*** konnte nur dann erfolgen, wenn diese Aufträge nicht den sog. Selbständigen, sondern der GesBR zuzurechnen waren.

Im Beschwerdefall steht daher für das BFG aufgrund des bereits durchgeführten ertragsteuerlichen Feststellungsverfahrens zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2005, das zwei Mal einer Kontrolle durch den VwGH unterworfen worden ist (Vgl. Darstellung des Verfahrensablaufes), fest, dass es die beiden im Sachverhalt festgehaltenen Betrugsmuster gegeben hat, es bei beiden Betrugsmustern zu Recht zu einer Zurechnung der Einkünfte aus

den Bauaufträgen an die GesbR gekommen ist und diese GesbR aus den Gesellschaftern ***7***, ***4*** und ***2*** bestanden hat. Die GesbR hat damit den Lohnaufwand für die ausländischen Beschäftigten getragen und kommt damit als (einziger) Arbeitgeber iSd § 47 EStG in Betracht. Voraussetzung für die Arbeitgebereigenschaft der GesbR ist jedoch, dass die von ihr beschäftigten Polen und Ungarn in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 zu ihr gestanden sind.

IV.2. Steuerliches Dienstverhältnis ?

IV.2.1.

Die in § 47 Abs. 2 EStG 1988 enthaltene Definition des Dienstverhältnisses ist eine eigenständige des Steuerrechtes; sie ist weder dem bürgerlichen Recht, noch dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Durch sie soll ein tatsächliches Verhältnis, oder mit anderen Worten, ein Zustand umschrieben werden (VwGH vom 22. Jänner 1986, Zl. 84/13/0015; vom 31. März 1987, Zl. 84/14/0147).

Bei der Rechtsfrage, ob ein Dienstverhältnis vorliegt, kommt es ausschließlich auf den tatsächlich gelebten wahren wirtschaftlichen Gehalt der Tätigkeit an. Daher spielt bei der Beurteilung, ob eine Leistungsbeziehung die Tatbestandsvoraussetzungen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt, weder die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung des Vertragswerkes (VwGH vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071, vom 28. April 2004, Zl. 2000/14/0125, vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0079, vom 4. März 1986, Zl. 84/14/0063) eine Rolle, noch, wie eine Rechtsbeziehung auf anderen Gebieten, wie beispielsweise dem Sozialversicherungsrecht, Gewerberecht oder dem Ausländerbeschäftigungsgesetz, zu beurteilen ist (VwGH vom 22. März 2010, Zl. 2009/15/0200; vom 2. Februar 2010, Zl. 2009/15/0191; vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071).

Die Bezeichnung als „selbständig“ kommt daher ebenso wenig entscheidungsrelevante Bedeutung zu, wie dem Umstand, dass die sog. Subunternehmer über einen Gewerbeschein verfügt haben und/oder – teilweise – bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft versichert gewesen sind. Es kommt auch nicht auf den auf eine Selbst- oder Unselbständigkeit gerichteten Willen der vertragsschließenden Parteien an, sondern nur auf das tatsächlich verwirklichte Geschehen.

IV.2.2.

Nach der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis dann vor, „wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet“. Das steuerrechtliche Dienstverhältnis ist daher charakterisiert durch das „Schulden der Arbeitskraft“.

Aus der Definition des Dienstverhältnisses im § 47 Abs. 2 EStG 1988 werden von der Rechtsprechung zwei Hauptkriterien abgeleitet, 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 hg. Rechtsprechung auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 22. März 2010, 2009/15/0200, vom 24. November 2011, 2008/15/0180, und vom 21. November 2013, 2012/15/0025).

Der Begriff des Dienstverhältnisses ist durch § 47 nicht abschließend definiert, sondern wird als Typusbegriff durch eine Vielzahl von Merkmalen bestimmt, die nicht alle in gleicher Intensität ausgeprägt sein müssen. Entscheidend ist nur, ob die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit dem „Tatbild“ des § 47 entspricht (Doralt, EStG6, § 47 Rz 19). Selbständige und nichtselbständige Tätigkeiten unterscheiden sich nicht durch den Inhalt, sondern durch die Art der Erbringung.

Daher kommt es bei der Beurteilung, ob eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit vorliegt, auf das Gesamtbild der Tätigkeit (Doralt, EStG6, § 47 Tz 25 mit Verweis auf die Rspr.) an, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist. Ob bzw. in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen genannten Kriterien vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage.

IV.2.3.

Kennzeichnend für ein Dienstverhältnis ist, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft laufend zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen. Seinem Wesen nach stellt das Dienstverhältnis daher ein Dauerschuldverhältnis dar, bei dem sich der Arbeitnehmer verpflichtet, die Arbeitsleistung grundsätzlich persönlich für eine bestimmte oder unbestimmte Zeit zu erbringen. Beim Dienstvertrag kommt es primär auf die rechtlich begründete Verfügungsmacht des Dienstgebers über die Arbeitskraft des Dienstnehmers, also auf seine Bereitschaft zu Dienstleistungen für eine bestimmte Zeit (in Eingliederung in den Betrieb des Leistungsempfängers sowie in persönlicher und regelmäßig damit verbundener wirtschaftlicher Abhängigkeit von ihm) an.

Ein Werkvertrag iSd § 1151 ABGB liegt hingegen vor, wenn jemand die Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernimmt. Die Herstellung setzt eine im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich geschlossene Einheit, voraus. In einem Werkvertrag wird daher die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges vereinbart, nicht aber eine auf Dauer angelegte und damit zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen. Der Werkvertrag begründet in der Regel ein Zielschuldverhältnis (Koziol/Welser, Grundriss, Band I, 10. Auflage, 410), die Verpflichtung besteht darin, die genau umrissene Leistung - in der Regel bis zu einem bestimmten Termin - zu erbringen. Mit der Erbringung der Leistung endet das Vertragsverhältnis (vgl. auch Krejci in Rummel, 2. Auflage, § 1151 RZ 93) (Vgl. auch VwGH

3.7.2002, 2000/08/0161, 2000/08/0162). Bei mangelhafter Erbringung des Werkes stehen Gewährleistungsansprüche zu.

Zur Abgrenzung spielt es daher eine Rolle, ob die Parteien eine bestimmte letztlich abgeschlossene Tätigkeit (Werkvertrag) oder ob sie eine zeitlich begrenzte oder unbegrenzte Verpflichtung zum Tun begründen wollen. Wachter (DRdA 194, 405) spricht in diesem Zusammenhang davon, dass das Interesse des Bestellers und die Vertragsverpflichtung des Werkunternehmers auf das Endprodukt als solches gerichtet ist. Nach der Judikatur (OGH 9 ObA 225/91) liegt ein Werkvertrag dann vor, wenn Gegenstand der vereinbarten Leistung ein bestimmtes Projekt ist (siehe VwGH 03.07.2002, 2000/08/0161 zum ASVG unter Verweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 20.05.1980, Arb. 9876, in dem sich der VwGH grundlegend mit der Abgrenzung des Dienstvertrages vom freien Dienstvertrag einerseits und vom Werkvertrag andererseits beschäftigt hat).

Die Herstellung eines Werkes als eine in sich geschlossene Einheit hat der Verwaltungsgerichtshof bei der Erbringung einzelner manueller Beiträge zu einem Werk nicht angenommen (Montagearbeiten an einer Lüftungsanlage, Erkenntnis vom 17. Jänner 1995, 93/08/0092; Arbeiten auf einer Baustelle, Erkenntnis vom 19. Jänner 1999, 96/08/0350; zu einer vergleichbaren Tätigkeit siehe auch OGH 9 ObA 54/97z).

Im Beschwerdefall schuldete die GesBR ein Werk, nicht aber die eingesetzten Arbeiter. Dieses Werk wurde im Zusammenwirken aller Beschäftigten der GesBR erfüllt. Die Polen und Ungarn leisteten dazu nur einzelne manuelle Beiträge, die keine in sich geschlossene Einheit und damit kein Werk darstellten. Der Sache nach verpflichteten sie sich zu Dienstleistungen.

Die Polen und Ungarn wurden nach geleisteten Arbeitsstunden bezahlt, obwohl die ***10*** GmbH an die GesBR nach Gewicht des verbauten Eisens abrechnete. Die Vereinbarung eines Stundenhonorars stellt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Indiz dafür dar, dass die im Betrieb der GesBR tätigen Personen nicht einen bestimmten Arbeitserfolg geschuldet, sondern der GesBR ihre Arbeitskraft zur Verfügung gestellt haben. Monatliche Einnahmenschwankungen auf Grund einer unterschiedlich hohen Anzahl geleisteter Arbeitsstunden sprechen nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (vgl. VwGH 02.02.2010, 2009/15/0191)..

IV.2.4.

Mit der angesprochenen Selbständigkeit könnte jedoch auch ein freier Dienstvertrag gemeint sein. Dem Steuerrecht ist der Begriff des „freien Dienstnehmers“, wie er im ASVG geregelt ist, fremd. Steuerlich ist ausschließlich zu beurteilen, ob eine Beschäftigung die in § 47 Abs. 2 EStG 1988 umschriebenen Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Andernfalls liegt eine selbständige oder gewerbliche Tätigkeit vor.

Dienstvertrag und freier Dienstvertrag haben gemeinsam, dass sich bei beiden Vertragsverhältnissen jemand auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zur Dienstleistung für einen anderen verpflichtet. Im Vordergrund steht im Gegensatz zum Werkvertrag daher, dass der Dienstnehmer seine Arbeitskraft schuldet. Im Gegensatz zum Dienstverhältnis handelt der freie Dienstnehmer persönlich selbständig. Ihm steht ein Freiraum bei der Erbringung seiner Dienstleistungen offen.

Für die Unterscheidung, ob ein freier oder echter Dienstvertrag vorliegt, ist, wie bereits oben ausgeführt wurde, die tatsächliche Gestaltung der Arbeitsverhältnisse maßgeblich. In diesem Zusammenhang ist das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen.

Die für das Dienstverhältnis gem. § 47 EStG 1988 charakteristischen beiden Merkmale „Weisungsgebundenheit“ und „Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers“ lassen sich nicht eindeutig voneinander abgrenzen und bedingen einander teilweise (Doralt, EStG, § 47 Tz 23): Ist eine Person weisungsgebunden, dann ist dies auch bei der Beurteilung der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zu berücksichtigen, andererseits wird eine Person, die eingegliedert ist, auch eher einem Weisungsrecht unterliegen.

Die Weisungsgebundenheit äußert sich zunächst in persönlicher Abhängigkeit. Grundvoraussetzung für die Annahme persönlicher Abhängigkeit ist die persönliche Arbeitspflicht. Diese ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit (Fellner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 47 EStG 1988, Tz 4.3). Der Dienstnehmer muss verpflichtet sein, den persönlichen Weisungen des Arbeitgebers zu folgen. Danach fehlt die persönliche Arbeitspflicht einerseits, wenn dem zur Leistung Verpflichteten ein "generelles Vertretungsrecht" zukommt, wenn er also jederzeit nach Gutdünken beliebige Teile seiner Verpflichtung auf Dritte überbinden kann (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. November 2004, Zl. 2001/08/0131). Damit wird vor allem die Situation eines selbständig Erwerbstätigen in den Blick genommen, der - anders als ein letztlich nur über seine eigene Arbeitskraft disponierender (abhängig) Beschäftigter - im Rahmen seiner unternehmerischen Organisation (oft werkvertragliche) Leistungen zu erbringen hat und dabei Hilfspersonal zum Einsatz bringt oder sich eines Vertreters (Subunternehmers) bedient. Von einer die persönliche Arbeitspflicht ausschließenden generellen Vertretungsbefugnis kann nur dann gesprochen werden, wenn der Erwerbstätige berechtigt ist, jederzeit und nach Gutdünken irgendeinen geeigneten Vertreter zur Erfüllung der von ihm übernommenen Arbeitspflicht heranzuziehen bzw. ohne weitere Verständigung des Vertragspartners eine Hilfskraft beizuziehen. Keine generelle Vertretungsberechtigung stellt die bloße Befugnis eines Erwerbstätigen dar, sich im Fall der Verhinderung in bestimmten Einzelfällen, z.B. im Fall einer Krankheit oder eines Urlaubs oder bei bestimmten Arbeiten innerhalb der umfassenderen Arbeitspflicht vertreten zu lassen;

ebenso wenig die bloß wechselseitige Vertretungsmöglichkeit mehrerer vom selben Vertragspartner beschäftigter Personen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 16. November 2011, Zl. 2008/08/0152, mwN).

Ein generelles Vertretungsrecht im genannten Sinn ist den Feststellungen zu Folge im vorliegenden Beschwerdefall weder vereinbart noch gelebt worden. Es wurde nicht einmal behauptet.

Die persönliche Arbeitspflicht fehlt andererseits auch dann, wenn einem Beschäftigten ein "sanktionsloses Ablehnungsrecht" zukommt, wenn er also 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 stehen werde. Auch für ein sanktionsloses Ablehnungsrecht gibt es hinsichtlich der Tätigkeit der Polen und Ungarn keine Anhaltspunkte im Sachverhalt. Dies ist angesichts der termingebundenen Tätigkeit der GesBR und dem Arbeiten im Arbeitsverbund durch die Polen auch kaum denkbar.

Liegt daher persönliche Arbeitspflicht der Polen und Ungarn vor, ist zu klären, ob diese geprägt ist durch Weisungsgebundenheit (=persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit) und durch eine organisatorische Eingliederung.

Mit Weisungsgebundenheit ist die persönliche Weisungsbindung gemeint. Sie bezieht sich im Gegensatz zur sachlichen Weisungsbindung, die auf den Erfolg der Tätigkeit gerichtet ist, darauf, wie eine Leistung zu erbringen ist. Persönliche Weisungsbindung ist dadurch gekennzeichnet, dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen kann (VwGH 22.10.2002, 2001/14/0219). Derartige Anordnungen können sich beispielsweise auf den Arbeitsort, die Arbeitszeit, eine persönliche Arbeitsleistung (kein generelles Vertretungsrecht), den Einsatz von Arbeitsmitteln, die Arbeitseinteilung, die Unterwerfung unter die betriebliche Kontrolle usw. beziehen; zusammengefasst somit auf Vorgaben, die über das rein sachliche Weisungsrecht hinausgehen und auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet sind (vgl. Jakom/Lenneis, EStG, 2015, § 47 Rz 6).

Organisatorische Eingliederung ist gegeben, wenn der Arbeitnehmer Teil des geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist (vgl. Jakom/Lenneis, EStG, 2015, § 47 Rz 7). Dies äußert sich teilweise durch Merkmale, die auch der persönlichen Weisungsbindung zuzuordnen sind, wie Bindung an Arbeitsort, Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden sowie die Planung und Vorbereitung und die Kontrolle der Tätigkeit durch den Arbeitgeber.

IV.2.5.

Zur Weisungsbindung und zur organisatorischen Eingliederung ergibt sich im Beschwerdefall folgendes Bild:

Die Polen und Ungarn haben laufend auf diversen Baustellen gegen Entgelt Bautätigkeiten für die GesBR durchgeführt. Mag auch formal ein Vertragsabschluss darüber von den Auftraggebern mit den Polen und Ungarn selbst bzw. der JBK erfolgt sein, so war in wirtschaftlicher Betrachtungsweise immer die GesBR Auftragsnehmerin. Die Polen und Ungarn wurden im Auftrag der GesBR in Baupartien zu deren Abarbeitung eingesetzt. Sie arbeiteten auf den Baustellen im Arbeitsverbund.

Die Einteilung der Arbeit erfolgte in den meisten Fällen durch Herrn ***20***. Auf der Baustelle war ein Partieführer. Die Arbeitspartie und deren Arbeitsfortschritt wurde im Hinblick auf die vereinbarten Fertigstellungstermine überwacht, weil die zeitgerechte Erbringung der Arbeiten im Vordergrund gestanden ist, da die GesBR ihrerseits an bestimmte Termine gebunden war. Eine Leistungsbeziehung, bei der Arbeiter ihre Arbeitskraft laufend zur Verfügung stellen, 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. Das Vorliegen eines persönlichen Weisungsrechtes ist daher zu bejahen.

Die Planung und Vorbereitung der von den Polen und Ungarn durchzuführenden Tätigkeiten erfolgte durch die GesBR. Die Polen und Ungarn hatten ihre Arbeitsanweisungen zu befolgen. ***7*** kontrollierte die von ihnen ausgeübte Tätigkeit auch selbst oder ließ sie durch andere ihm zurechenbare Personen kontrollieren. Das Arbeitsmaterial wurde den Polen und Ungarn zur Verfügung gestellt. Die Polen und Ungarn steuerten für ihre Tätigkeit bestenfalls Arbeitskleidung und Kleinwerkzeug bei.

Die Polen und Ungarn waren demnach an die von der GesBR vorgegebene Arbeitseinteilung, ihre Arbeitsvorgaben, den Arbeitsort und auch – im Hinblick auf das termingerechte Fertigwerden und dem Arbeiten in Partien – an eine Arbeitszeit gebunden. Damit kommt hinreichend zum Ausdruck, dass die Arbeiter bei Ausübung ihrer Tätigkeit in das betriebliche Ordnungssystem der GesBR eingebunden waren. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der GesBR ist daher zu bejahen.

Bereits das Vorliegen dieser Kriterien zeigt die mangelnde Gestaltungsfreiheit der Polen und Ungarn und spricht nach Ansicht des BFG für das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs. 2 EStG der Polen zur GesBR. Auf andere Abgrenzungskriterien wie das Vorliegen eines Unternehmerrisikos muss daher an sich nicht mehr eingegangen werden. Es ist aber auch nicht erkennbar, dass die Polen ein Unternehmerrisiko, weder auf der Einnahmen – noch auf der Ausgabenseite, getragen haben. 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 ist nicht erkennbar und wurde auch nicht behauptet.

Zusammenfassend lässt sich daher sagen, dass die Arbeiter der GesBR laufend ihre Arbeitskraft zur Verfügung gestellt haben, bei der Ausübung ihrer Tätigkeit unter der ***17*** und Kontrolle von Gesellschaftern der GesBR oder deren Angestellten gestanden haben und in die Unternehmensorganisation der GesBR eingegliedert waren. Sie wurden unabhängig vom Erfolg nach tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden entlohnt und hatten kein Unternehmerrisiko zu tragen.

Die Betrachtung des Gesamtbildes der Tätigkeit der Polen und Ungarn für die GesBR ergibt, dass die Merkmale der Unselbständigkeit überwiegen und daher vom Vorliegen von Dienstverhältnissen der eingesetzten Polen und Ungarn zur GesBR auszugehen ist.

Im Übrigen geht der Rechtsanwalt der Beschwerdeführerin selbst in seiner Berufungsschrift vom 19.12.2008, Seite 4, davon aus, dass die Polen und Ungarn nicht selbständig tätig waren, sondern als Dienstnehmer anzusehen sind, in dem er ausführt: *„Aufgrund der eindeutigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist letztlich das Finanzamt ***24*** davon ausgegangen, dass die JBK nur unselbständige Dienstnehmer beschäftigt hatte und somit die JBK bzw. ***9*** persönlich abgabepflichtig ist.“* Nicht zuletzt beurteilte bereits der UVS Salzburg die Polen und Ungarn als Dienstnehmer.

IV.3.Höhe – Bemessungsgrundlage

Im Besprechungsprogramm vom 29.10.2008 – Punkt 5 – und in dessen Beilage 2 mit der Überschrift „Schätzung der Lohnabgaben“ ist detailliert geschildert, wie die Betriebsprüfung 2005 auf die nachverrechneten Lohnabgaben kommt.

Im Jahr 2005 ist Ausgangsbasis für die Schätzung ein in den Monatslisten ersichtlicher Stundenlohn von EUR 8,00 netto. Dieser wurde umgelegt auf einen Monatslohn auf Basis von 170 Stunden pro Monat bei einer 40 Stundenwoche. Dabei handelt es sich um einen Mindestansatz, weil in der Regel mehr als 40 Wochenstunden gearbeitet und auf den Ansatz der freien Wohnung wegen Geringfügigkeit verzichtet wurde. Der so errechnete Nettolohn von EUR 1.360,00 wurde auf einen Bruttobezug hochgerechnet. Davon wurden die Lohnabgaben berechnet und deren Prozentsatz am Nettolohn errechnet. Diese Prozentsätze wurden sodann auf die sich ergebenden gesamten geschätzten Fremdleistungen angewendet, weil davon auszugehen war, dass es sich bei den Fremdleistungen zur Gänze um die an die Polen und Ungarn ausbezahlten Nettolöhne handelt.

Die geschätzten Fremdleistungen setzten sich aus den Fremdleistungen laut Einnahmen- und Ausgabenrechnung und geschätzten nicht erklärte Fremdleistungen zusammen. Die

Fremdleistungen laut EAR machen 60% vom Umsatz aus. Dieser Umsatz wurde um nachgewiesene Einnahmeverkürzungen und eine Zuschätzung im selben Ausmaß erhöht. 60% dieser Erhöhung wurde den Fremdleistungen laut EAR zugezählt. Insgesamt betrugen die geschätzten Fremdleistungen im Jahr 2005 EUR 157.000,00.

Im Jahr 2004 wurden die Nettoauszahlungen mit EUR 15.000,00 geschätzt. Darauf wurden die Lohnabgabenprozentsätze, die im Jahr 2005 errechnet wurden, angewandt, um zur nicht abgeführten Lohnsteuer und dem Dienstgeberbeitrag zu gelangen.

Das Finanzamt hat bei der Berechnung der Lohnabgaben den (der Höhe nach nicht strittigen) Auszahlungsbetrag an die Polen und Ungarn auf brutto hochgerechnet und ist daher offensichtlich vom Vorliegen einer originären (echten) Nettolohnvereinbarung ausgegangen. Zu dieser Vorgangsweise liegen jedoch keine Feststellungen vor.

Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung (siehe OGH vom 17. März 2004, 9 ObA 72/03h, und die dort angeführte Judikatur und Literatur) richtet sich der Lohnanspruch des Arbeitnehmers grundsätzlich auf einen Bruttobetrag. Eine Nettozahlung liegt nur dann vor, wenn eine solche ausdrücklich vereinbart worden ist oder wenn aus den Umständen des Einzelfalles der Verpflichtungswille des Arbeitgebers, die Leistung als Nettozahlung zu gewähren und daher auch die damit verbundenen Abgaben zu tragen, erschlossen werden kann (in diesem Sinn auch: OGH vom 5. April 2000, 9 ObA 40/00y). Wurde daher keine Nettozahlung vereinbart und kann auch nach den Umständen des Einzelfalles nicht auf einen diesbezüglichen Verpflichtungswillen des Arbeitgebers geschlossen werden, ist davon auszugehen, dass der Arbeitgeber einen Bruttobetrag schuldet.

Der Nachweis einer Nettolohnvereinbarung ist nur erbracht, wenn feststeht, dass die Beteiligten des Dienstverhältnisses vor Beginn des Lohnsteuerabzugs Vereinbarungen darüber getroffen haben, dass der Arbeitgeber zusätzlich die Lohnsteuerabzugsbeträge und die Sozialversicherungsbeiträge des Arbeitnehmers tragen soll (BFH 28.2.1992, VI R 146/87).

Im Beschwerdefall liegen nach dem Akteninhalt weder explizite Nettolohnvereinbarungen vor, noch sind Anhaltspunkte für einen Verpflichtungswillen der GesBR dahingehend gegeben, die Leistungen als Nettozahlungen zu gewähren und die lohnabhängigen Abgaben zusätzlich zu tragen (Vgl. auch UFS 24.04.2006, RV/0509-W/04; UFSG vom 04.11.2011, RV/0547-G/06; BFG vom 10.12.2014, RV/2100242/2011 und VwGH vom 10.03.2016, Ra 2015/15/0021, womit die gegen das Erkenntnis des BFG vom 10.12.2014, RV/2100242/2011 erhobene Amtsrevision abgewiesen wurde). § 62a EStG 1988 (Fiktion der Vereinbarung eines Nettoarbeitslohnes) war auf den vorliegenden Sachverhalt noch nicht anwendbar. Daher war entgegen der in den Bescheiden zu Grunde gelegten Ansicht nicht von Nettolohnvereinbarungen auszugehen. Der geschätzte bar ausbezahlte Monatsbezug von EUR 1.360,00 war für die Ermittlung der Höhe der lohnabhängigen Abgaben nicht hochzurechnen, sondern als Bruttobetrag zu behandeln

und somit als Ausgangsbasis für die Berechnung der Lohnsteuer und als Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag.

Das bedeutet, dass für die Ermittlung der Lohnsteuer von EUR 1.360,00 zunächst die Sozialversicherungsbeiträge des Arbeitnehmers abzuziehen sind. Diese betragen im Beschwerdefall – so auch das Finanzamt für das Jahr 2005 – 18,9% im Jahr 2005 und 18,85% im Jahr 2004. Der dann verbleibende Betrag stellt die Lohnsteuerbemessungsgrundlage dar, auf die die Lohnsteuertabelle 2005 bzw. 2004 zur Anwendung gelangt. Das BFG ist dabei der von den Beschwerdeführern nicht beanspruchten Vorgangsweise des Finanzamtes gefolgt, dass bei der Lohnstabelle keine Abzugsposten berücksichtigt wurden. Die dermaßen ermittelte Lohnsteuer wurde sodann ins Verhältnis zum Bruttobetrag gesetzt. Der sich daraus ergebende Prozentsatz wurde sodann auf die geschätzte Bemessungsgrundlage von EUR 157.000,00 (Jahr 2005) bzw. EUR 15.000,00 (Jahr 2004) angewandt, um zur nachzuverrechnenden Lohnsteuer für das Jahr 2005 bzw. 2004 zu gelangen.

Zur Berechnung des Dienstgeberbeitrages wurden 4,5% Dienstgeberbeitrag von EUR 157.000,00 (2005) bzw. 15.000,00 (2004) berechnet.

Die Berechnung ist ausführlich in der Beilage dargestellt. Aus der Beilage ergibt sich auch eine Gegenüberstellung, was die Änderung der Bemessungsgrundlage zahlenmäßig bedeutet, nämlich eine Verminderung der nachgeforderten Lohnsteuer und des Dienstgeberbeitrages.

IV.4. Zusammenfassung

Aus den in den Vorpunkten genannten Gründen standen die polnischen und ungarischen Subunternehmer, denen sich die GesBR, bestehend aus ***7***, ***4*** und ***2***, zur Erfüllung ihrer Aufträge bediente, in einem Dienstverhältnis gem. § 47 EStG 1988 zur GesBR.

Die Berechnung der nicht entrichteten Lohnsteuer und des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2004 und 2005 wurde dahingehend geändert, dass die EUR 1.360,00 pro Monat bereits den Bruttobetrag und damit die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und Bemessungsgrundlage nach Abzug des Sozialversicherungsbeitrages des Dienstnehmers für die Lohnsteuer darstellt. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes kommt es daher bei der Berechnung der Lohnabgaben zu keiner Hochrechnung der EUR 1.360,00 auf einen Bruttobetrag. Die angefochtenen Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer sowie die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages, jeweils für 01-12/2004 und für 01-12/2005, waren daher abzuändern.

Mangels Wirtschaftskammermitgliedschaftsfähigkeit der GesBR sind die Bescheide über die Festsetzung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag, jeweils für jeweils für 01-12/2004 und für 01-12/2005, aufzuheben.

V. 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 Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Ob nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles ein steuerliches Dienstverhältnis vorliegt oder nicht, ist eine Sachverhaltsfrage, die jeweils aufgrund des im Einzelfall vorliegenden tatsächlichen Geschehens zu beurteilen ist. Hinsichtlich der Berechnung der Höhe der aus der Dienstnehmereigenschaft der Polen und Ungarn resultierenden Lohnabgaben wurde der Rechtsprechung gefolgt. Das gegenständliche Erkenntnis war somit nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängig.

Linz, am 2. Oktober 2020