

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***R1***, den Richter ***R2*** sowie die fachkundige Laienrichterin ***L1*** und den fachkundigen Laienrichter ***L2***, in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch ***Gf***, ***Gf-Adr***, Rechtsanwalt ***RA***, ***RA-Adr*** und ***Stb***, ***Stb-Adr***, über die Beschwerde vom 22.03.2018 gegen die Bescheide des seinerzeitigen ***Finanzamtes A*** vom 24.01.2018 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für das Jahr 2013 sowie betreffend Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 für das Jahr 2013, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 16.11.2022 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf***, zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für das Jahr 2013 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Dieser Bescheid wird abgeändert.

Die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag (DB) zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Jahr 2013 beträgt 128.306,33 € und der Dienstgeberbeitrag (DB) zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Jahr 2013 wird mit 5.773,78 € festgesetzt.

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 für das Jahr 2013 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Rahmen einer Gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) den Zeitraum 01.01.2013 bis 31.12.2016 betreffend wurden bezüglich des Jahres 2013 folgende Feststellungen getroffen:

Im Jahr 2013 seien unbekannte Aushilfen laut Buchhaltung nachverrechnet worden. Die Nachverrechnung sei im Zuge der Prüfung erfolgt:

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung
L	01.12.2013 – 31.12.2013	0,00	85.600,00	85.600,00	12.840,00
DB	01.12.2013 – 31.12.2013	0,00	85.600,00	85.600,00	3.852,00
DZ	01.12.2013 – 31.12.2013	0,00	85.600,00	85.600,00	342,40

Die Gegenüberstellung der einbehaltenen mit der abgeführten Lohnsteuer habe die im Bericht ausgewiesene Differenz ergeben:

AA	Jahr	Differenz
L	2013	115,33

Ergebnisübersicht für das Jahr 2013

Abgabenart	Betrag	Säumniszuschlag
Lohnsteuer	12.955,33	256,80
Dienstgeberbeitrag	3.852,00	77,04
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	342,40	0,00
Summe	17.149,73	333,84

Im Anschluss an die Gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) und unter Berücksichtigung der getroffenen Feststellungen erließ die Abgabenbehörde am 24.01.2018 unter anderem den Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für das Jahr 2013 und betreffend Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 für das Jahr 2013.

Zur Begründung der Bescheide verwies die Abgabenbehörde auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 23.01.2018 und den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 24.01.2018, in dem unter anderem bezüglich der Heranziehung zur Haftung gemäß § 82 EStG 1988 die Ermessensentscheidung nach § 20 BAO im Wesentlichen damit begründet wurde, dass die im vorliegenden Fall festgestellten Fehlberechnungen und Einbehaltungsdifferenzen nicht bloß von geringem Ausmaß seien und dem öffentlichen Interesse an einer ordnungsgemäßen Abgabenerhebung der Vorzug zu geben sei.

Mit Schriftsatz vom 20.03.2018 erhob die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin (Bf) Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für das Jahr 2013 und den Bescheid betreffend Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 für das Jahr 2013, beide vom 24.01.2018, und begründete diese mit der Umqualifizierung von Werkunternehmern zu Aushilfen durch die Außenprüfung. Im Zuge der GLPA sei von der Abgabenbehörde unterstellt worden, dass es sich bei den beauftragten Subfirmen um Scheinselbstständige bzw Aushilfen handle. Diese Unterstellung treffe nicht zu, da es sich aus folgenden Gründen um Werkunternehmer handle: Mit den beauftragten Subfirmen seien Werkverträge abgeschlossen worden. Aus den Rechnungen der Subfirmen sei ersichtlich, dass jede einzelne Baustelle (bzw jedes Werk) einzeln abgerechnet worden sei und zwar nach Baufortschritt. Dies spreche für das Vorliegen eines Unternehmerrisikos. Weiters seien die Subunternehmer auf Grund des Werkvertrages verpflichtet gewesen, ihr eigenes Werkzeug zu verwenden (zB Fliesenschneider, KFZ, Bohrmaschine, Mixer, Kelle, Hammer, Spachtel). Über eine eigene betriebliche Firmenstruktur (zB Briefpapier, Firmenadresse in der Slowakei) hätten die Subfirmen auch verfügt. Die Subunternehmer seien mit ihrem Betrieb in der Slowakei steuerlich erfasst (siehe beiliegende Steuererklärung Slowakei) gewesen, ebenso hätten sie ein Formular A1 aus dem ersichtlich gewesen sei, dass sie mit ihrem Betrieb in der Slowakei sozialversichert gewesen seien. Die Subunternehmer hätten über slowakische Gewerbescheine verfügt, die bereits seit Anfang der 1990er Jahre aufrecht gewesen seien. Die Subunternehmer seien an keine persönlichen Weisungen gebunden gewesen, sie hätten sich die Arbeit frei einteilen und Aufträge ablehnen können. Mangelhafte Arbeit habe laut Werkvertrag zu Gewährleistungs- bzw Schadenersatzansprüchen geführt. Es habe auch hier Unternehmerrisiko bestanden. Der Werklohn sei erst nach Vollendung des Werk bzw nach dessen Abnahme anerkannt und ausbezahlt worden. Es habe auch hier Unternehmerrisiko bestanden. Die Abrechnung sei in der Regel nach m² erfolgt. Die UID-Nummer des Subunternehmers ***S5*** sei bis dahin immer noch gültig. Diese Merkmale sprechen für das Vorliegen eines Werkunternehmers. Die steuerliche Vertretung beantragte die ersatzlose Aufhebung der bekämpften Bescheide, die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Senat.

Als Beilage übermittelte die steuerliche Vertretung Werkverträge und „Werkrechnungen“ in deutscher sowie Formulare A1, UID-Überprüfungen und Steuererklärungen für das Jahr 2012 in slowakischer Sprache bezüglich ***S5***, ***S4***, ***S3***, ***S1*** und ***S2***.

Mit den zwischen der Bf und den Auftragnehmern/Werkvertragsnehmern geschlossenen Werkverträgen sei vereinbart worden, dass

1. der Auftragnehmer für den Auftraggeber (gemeint: Auftraggeber) im Raum Österreich Platten- und Fliesenverlegung von Februar bis Dezember 2013 ausübe,
2. der Auftragnehmer für diese Tätigkeiten einen Stundenlohn in Höhe von 8 bis 10 € netto erhalte oder
3. der Auftragnehmer pro abgeschlossenen m² ein Entgelt zwischen 8 bis 12 € erhalte,
4. der Auftragnehmer dem Auftraggeber für die oben erwähnten Tätigkeiten die benötigten Rechnungen ausstelle,
5. der Auftragnehmer dafür Sorge zu tragen habe, in seinem Herkunftsland Steuern und andere Abgaben ordnungsgemäß zu bezahlen,
6. diesem Werkvertrag etwaige Gewerbeberechtigungen oder Zeugnisse des Auftragnehmers beigelegt würden und
7. der Auftragnehmer eine Kopie dieser Vereinbarung erhalte.

Bezüglich der Zusammenarbeit zwischen der Bf und den Subunternehmern seien die folgenden Rahmenbedingungen geregelt worden:

- 1) Alle Arbeiten müssten nach der Ö-Norm durchgeführt werden und müssten somit einen entsprechenden Qualitätsstandard erfüllen.
- 2) Die Subunternehmer seien dazu verpflichtet zu gewährleisten, dass ihre Arbeiten laut den österreichischen Normen entsprechend verrichtet würden.
- 3) Wenn die fertig gestellten Arbeiten Mängel oder andere Fehler aufwiesen, sei es die alleinige Aufgabe der Subunternehmer, diese auf eigene Kosten schnellstmöglich zu beheben.
- 4) Den Subunternehmern würden seitens der Bf keine Werkzeuge oder Transportmittel zur Verfügung gestellt, die Subunternehmer müssten mit ihren eigenen Werkzeugen arbeiten.
- 5) Ausnahmen zu Punkt 4) seien ausschließlich zu dulden, wenn spezielle Maschinen benötigt würden die schon im Besitz der Bf seien und an die Subunternehmer auf Anfrage zur Verfügung gestellt würden, selbstverständlich werde alles auf Kosten der Subunternehmer verrechnet.

- 6) Bei Uneinigkeiten oder anderen Meinungsverschiedenheiten, welche direkt die Zusammenarbeit zwischen der Bf und den Subunternehmen betreffen, sei das Handelsgericht Wien, Marxergasse 1A, 1030 Wien, für die Rechtsprechung zuständig.

Aus den 22 übermittelten, von der steuerlichen Vertretung der Bf als „Werkrechnung“ bezeichneten und als „Subunternehmer Liste“ betitelten Belegen, geht neben der Bf, der jeweilige als Auftragnehmer bezeichnete Arbeiter, die Baustelle, der Monat, die Bezeichnung der zu erbringenden Leistungen sowie das Ausmaß der zu erbringenden Leistung in m² bzw lfm oder die Höhe der Pauschale hervor. Von den Leistenden ausgestellte Rechnungen iSd UStG wurden keine übermittelt.

In ihrer Stellungnahme vom 15.04.2018 zur Beschwerde führte die Prüferin aus, dass im Zuge der GPLA beanstandet worden sei, dass die in der Buchhaltung vermerkten Subunternehmer Merkmale aufwiesen, die auf „echte“ Dienstnehmer schließen ließen. Bereits bei der Anmeldung am 28.08.2017, 11:15 Uhr via Mail an Herrn ***B*** (Lohnverrechner der Kanzlei ***Stb***) seien etwaige Werkverträge abverlangt worden; eine nochmalige exakte Anforderung sei am 15.01.2018 um 10:47 Uhr ergangen. Es sei lediglich ein Werkvertrag übermittelt worden, welcher zwischen der Bf und Herrn ***S1*** geschlossen worden sei. Nachdem Herr ***B*** von der steuerlichen Vertretung der Bf auf die Prüfungsfeststellung hingewiesen worden sei, habe dieser mitgeteilt, dass die Bf nur 2013 ausländische Dienstnehmer beschäftigt und dies aufgrund der eingehenden Aufklärung der steuerlichen Vertretung sowie der Feststellung durch die Finanzpolizei eingestellt habe. Er habe der Feststellung bei der GPLA zugestimmt. Nach Abschluss der Prüfung habe Herr ***B***, im Auftrag seines Chefs, telefonisch gebeten, den § 33a FinStrG (gemeint: § 30a FinStrG) zur Anwendung kommen zu lassen. Dies habe nicht durchgeführt werden können, da die Summe 10.000 € überschritten habe. Dies wiederum bestätige, dass gegen die getroffene Feststellung, so wie in der Schlussbesprechung auch, keine Einwände bestanden hätten.

Die Prüferin verwies darauf, dass aufgrund des Vorliegens einer Niederschrift, die durch die Finanzpolizei am ***Datum2*** um 09:40 Uhr mit dem Inhaber der ***Bf***, Herrn ***Gf***, aufgenommen worden sei, von einer nochmaligen Niederschrift mit den ausländischen Personen bzw dem Firmeninhaber abgesehen worden sei. In dieser Niederschrift habe Herr ***Gf*** selbst folgende, in der Beschwerde angeführte Punkte entkräftet und somit seien die Eigenschaften einer unselbständigen Arbeit vollens bestätigt worden:

In der Beschwerde sei vorgebracht worden, dass die Subunternehmer auf Grund des Werkvertrages verpflichtet gewesen seien, ihr eigenes Werkzeug zu verwenden. Demgegenüber sei aus der Niederschrift zu entnehmen, dass Werkzeuge durch die Firma ***Bf*** bereitgestellt würden, Firmenfahrzeuge würden für die Selbständigen von der Firma ***Bf*** zur Verfügung gestellt und falls Baumaterial auf einer Baustelle benötigt werde, werde es von Herrn ***Gf*** besorgt. Von Herrn ***Gf*** werde alles zur Verfügung gestellt, das einzige was die Selbständigen mitbrächten, seien ihre sonstige Kleidung und ihre

Arbeitskraft.

In der Beschwerde sei vorgebracht worden, dass die Subunternehmer an keine persönliche Weisung gebunden gewesen seien, dass sie sich die Arbeit frei einteilen und Aufträge ablehnen hätten können. Mangelhafte Arbeit hätte laut Werkvertrag zu Gewährleistungs- und Schadenersatzansprüchen geführt, es habe ein Unternehmerrisiko bestanden. Im Gegensatz dazu sei der Niederschrift zu entnehmen, dass im Falle eines Schadens nicht die Werkvertragsnehmer, sondern die Firma ***Bf*** gehaftet hätte.

In der Beschwerde sei ausgeführt worden, dass der Werklohn erst nach Vollendung des Werks bzw nach dessen Abnahme anerkannt und ausbezahlt worden sei und auch hier ein Unternehmerrisiko bestanden habe. Aus der Niederschrift gehe hervor, dass die Verträge auf eine bestimmte Zeit und nicht für eine bestimmte Baustelle oder eine bestimmte Tätigkeit abgeschlossen worden seien. Die selbständigen Personen würden nach Bedarf auf den Baustellen der ***Bf*** eingesetzt. Die Kontrolle der Arbeitszeiten sei in der Form erfolgt, dass die Arbeiter eine Stundenliste führten. Diese Zeiten seien dann von Herrn ***Gf*** kontrolliert worden. Diese Aufzeichnungen seien dann die Grundlage für die Rechnungen gewesen, die durch die Subunternehmer an die ***Bf*** gestellt worden seien. Die Abrechnungen seien einmal am Monatsende erfolgt. Des Weiteren habe Herr ***Gf*** angegeben, dass sowohl Dienstwohnungen als auch die Fahrzeuge inklusive Kurzparkscheine zur Verfügung gestellt worden seien.

Aufgrund der vorliegenden Aussage des Firmeninhabers, Herrn ***Gf***, sei somit kein Unternehmerrisiko vorgelegen, den Auslagenersatz (Werkzeug, Arbeitskleidung, Dienstwohnung, Fahrzeuge, Baumaterial, Kurzparkscheine) habe der Auftraggeber getragen, die Haftung habe allein der Auftraggeber getragen, die Kontrolle der Tätigkeit sei durch den Auftraggeber erfolgt (Stundenlisten), die Arbeitsanweisungen seien durch den Auftraggeber erfolgt, der Auftraggeber habe die Tätigkeit der Werkvertragsnehmer koordiniert, womit eine freie Zeiteinteilung ausgeschlossen gewesen sei, die Bezahlung sei nicht nach Werk, sondern nach Stunden oder qm einmal monatlich erfolgt, eine Vertretungsmöglichkeit sei im Falle einer Krankheit oder Verhinderung nicht gestattet gewesen.

Die Prüferin gelangte bei Betrachtung der Ermittlungsergebnisse, soweit sie sich auf die wirtschaftlichen und sozialen Bedingungen des konkreten Arbeitseinsatzes der ausländischen Staatsangehörigen bezögen, zum Schluss, dass diese einem Arbeitnehmer ähnlicher gewesen seien, als jene eines selbständigen Unternehmers, bzw ersteren eigentlich gleich gekommen seien. Der wahre wirtschaftliche Gehalt des ermittelten Sachverhaltes spreche somit ausnahmslos für das Vorliegen eines Beschäftigungsverhältnisses. Mit der Stellungnahme übermittelte die Prüferin unter anderem den zwischen der Bf und Herrn ***S1*** geschlossenen Werkvertrag vom 01.02.2013.

Die Niederschrift der KIAB (Kontrolle illegaler Arbeitnehmerbeschäftigung), nunmehr Finanzpolizei, vom ***Datum2***, auf die sich die Prüferin in ihrer Stellungnahme vom 15.04.2018 zur Beschwerde vom 20.03.2018 bezogen hatte, wurde mit Herrn ***Gf*** als

Auskunftsperson im Zusammenhang mit einer Baustellenkontrolle am ***Datum1*** in ***Baustelle C***, und der Beschäftigung von Herrn ***S2*** und Herrn ***S1***, verfasst und hat folgenden Inhalt:

*„Ich bin Inhaber der Fa. ***Bf*** mit Sitz in ***Gf-Adr***. Es werden fünf Mitarbeiter von mir beschäftigt. Davon werden keine Vollzeit beschäftigt. Bei den Arbeitern, die auf den Baustellen die Steine zuschneiden und verlegen, handelt es sich um Selbständige aus der Slowakei. Zur Zeit werde ich von der Fa. ***D*** GmbH mit der Lieferung und Verarbeitung von Natursteinprodukten für das Bauvorhaben in ***Baustelle C*** beauftragt (Auftragsbestätigung wird vorgelegt). Am 22.05.2013 habe ich den Auftrag erhalten. Am ***Datum1*** war dann der erste Tag an dem Arbeiten durch meine Mitarbeiter durchgeführt wurden.*

*Bei den auf der Baustelle in ***Baustelle C*** angetroffenen slowakischen Arbeitern handelt es sich um selbständige Fliesenleger, Hr. ***S1*** und Hr. ***S2***.*

*Ich habe mit den beiden Männern Werkverträge abgeschlossen. Diese sind vom 04.02.2013 bis zum 31.12.2013. Inhalt dieser Werkverträge ist das Verlegen von Platten und Fliesen. Es wird ein Stundenlohn von 8 bis 10 € oder eine Abrechnung nach m² vereinbart. Ebenso wird für die Zeit der Arbeiten eine Dienstwohnung den beiden Herren zur Verfügung gestellt. Werkzeug wird durch die Fa. ***Bf*** bereitgestellt. Transportfahrten und Überführungen von Arbeitern wird gleichfalls durch meine Firma gemacht (Verträge werden vorgelegt). Eine Arbeitshose mit Firmenlogo und ein Paar Sicherheitsschuhe werden den Arbeitern gegeben. Für diese Kosten kommt die Fa. ***Bf*** auf. Ebenso werden Kurzparkscheine von mir zur Verfügung gestellt. Die Dienstwohnung befindet sich in ***Dienstwohnung-Adr***.*

*Es werden noch weiter drei Arbeitnehmer auf selbständiger Basis durch meine Firma beschäftigt. Dabei handelt es sich um Hrn. ***S6***, Hrn. ***S3***, Hrn. ***S5*** und Hrn. ***S4***. Hr. ***S7*** wurde in 2013 durch mich beschäftigt, jetzt aber nicht mehr (die Unterlagen werden durch mich bis zum 17.06.2013 per Mail übermittelt). Alle Selbständigen haben den gleichen Vertrag mit meiner Firma abgeschlossen. Die Verträge werden auf eine bestimmte Zeit abgeschlossen. Nicht für eine bestimmte Baustelle oder eine bestimmte Tätigkeit. Die selbständigen Personen werden dann nach Bedarf auf meinen Baustellen eingesetzt.*

*Bei dem auf der Baustelle angetroffenen Hrn. ***DN*** handelt es sich um einen Angestellten meiner Firma. Hr. ***DN*** ist Hilfsarbeiter und wird mit Vorbereitungsarbeiten auf den Baustellen beschäftigt.*

*Im Fall eines Schadens haften nicht die Werkvertragsnehmer, sondern die Fa. ***Bf***.*

Die Kontrolle der Arbeitszeiten erfolgt in dieser Form, dass die Arbeiter eine Stundenliste führen. Diese Zeiten werden dann von mir kontrolliert. Diese Aufzeichnungen sind dann die Grundlage für die Rechnungen, die durch sie an mich gestellt werden. Die Abrechnungen erfolgen einmal am Monatsende.

Firmenfahrzeuge werden für die Selbständigen von meiner Firma zur Verfügung gestellt. Falls Baumaterial auf einer Baustelle benötigt wird, wird es von mir besorgt. Es kann sein, dass ich

dann einen von ihnen Arbeitsmaterial holen schicke. Dies erfolgt dann auf Lieferschein. Im Fall einer Krankheit oder einer sonstigen Verhinderung der Werkvertragsnehmer darf er auf keinen Fall eine Vertretung schicken. Von mir wird alles zur Verfügung gestellt. Das einzige was sie mitbringen, sind ihre sonstige Kleidung und ihre Arbeitskraft. Die Arbeitskontrolle und die Anweisungen erfolgen durch mich. Ebenso erfolgt die Koordination durch mich. Ich schicke dann gegebenenfalls die Werkvertragsnehmer auf andere Baustellen von mir. Die schriftlich festgehaltenen Angaben sind richtig und ich habe diesen nichts hinzuzufügen bzw diese zu ergänzen oder abzuändern.“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 11.09.2018 wurde die Beschwerde vom 22.03.2018 gegen die Bescheide vom 24.01.2018 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für das Jahr 2013 sowie betreffend Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 für das Jahr 2013 als unbegründet abgewiesen.

Mit Schriftsatz vom 02.10.2018 stellte die steuerliche Vertretung der Bf den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Abgabenbehörde in der Begründung der Beschwerdeverentscheidung auf eine Niederschrift der Finanzpolizei verweise, von der der Mandant der steuerlichen Vertretung nie eine Kopie erhalten habe. Es sei daher keine Überprüfung dieser Niederschrift möglich. Beim Mandanten der steuerlichen Vertretung erwecke es den Eindruck, dass die angeführten Auszüge dieser Niederschrift aus dem Gesamtzusammenhang gerissen worden seien. Bei der Einvernahme durch die Finanzpolizei sei auf die Kommunikationsschwierigkeiten des Mandanten der steuerlichen Vertretung nicht eingegangen worden. Der Mandant der steuerlichen Vertretung beherrsche die deutsche Sprache nicht perfekt und schon gar nicht Amtsdeutsch. Zum Zeitpunkt der Befragung hätte die Bf sowohl eigene Arbeiter als auch Subunternehmer beschäftigt. Aufgrund der Kommunikationsschwierigkeiten sei der Befragte davon ausgegangen, dass sich die ihm gestellten Fragen auf die angestellten Arbeiter bezögen, welche sehr wohl in einer Dienstwohnung untergebracht gewesen seien und Kleidung, Werkzeug und Fahrzeuge zur Verfügung gestellt bekommen hätten. Diese Aussagen hätten sich nur auf die angestellten Arbeiter bezogen und niemals auf die beauftragten Subunternehmer. Es lägen daher keine Dienstverhältnisse vor. Die steuerliche Vertretung beantragte unter anderem die ersatzlose Aufhebung der bekämpften Bescheide und die Übermittlung der angeführten Niederschrift.

Mit Vorlagebericht vom 20.02.2019 wurde die Beschwerde von der Abgabenbehörde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 07.04.2022 wurden der beschwerdeführenden Partei die Stellungnahme der Prüferin vom 15.04.2018 zur Beschwerde und die Niederschrift der KIAB vom ***Datum2*** mit Herrn ***Gf*** übermittelt und die beschwerde-führende

Partei wurde aufgefordert, eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der Prüferin vom 15.04.2018 zur Beschwerde zu übermitteln sowie für jene Unterlagen, die zusammen mit der Beschwerde vom 22.03.2018 vorgelegt wurden und in slowakischer Sprache verfasst sind (A1 „Potvrdenie o právnych predpisoch sociálneho zabezpečenia, ktoré sa vzťahujú na držiteľa“, FO typ: B „Potvrdenie o podaní daňového priznania k dani z príjmov fyzickej osoby“ und „výpis zo živnostenského registra“) eine deutsche Übersetzung nachzureichen, sofern diese berücksichtigt werden sollen.

Mit Schreiben vom 11.05.2022 übermittelte die Bf eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der Prüferin zur Beschwerde und Übersetzungen jener Unterlagen ins Deutsche, die, zusammen mit der Beschwerde, in slowakischer Sprache vorgelegt wurden. Bezüglich der von der KIAB mit Herrn ***Gf*** am ***Datum2*** aufgenommenen Niederschrift wurde darauf hingewiesen, dass Herr ***Gf*** hörbehindert sei und ein sehr sensibel eingestelltes Hörgerät brauche, um in alltäglichen Situationen überhaupt verständlich hören zu können. Weiters kämen dazu noch seine Deutschkenntnisse, die bereits im Jahr 2013 zwar ausreichend gewesen seien, wenn es um die Kommunikation baurelevanter Sachverhalte ginge und auch sonst im üblichen betriebswirtschaftlichen Umgang, jedoch keinesfalls perfekt und mit einigen grammatikalischen Fehlern und Ausdrucksschwierigkeiten. Die beiden Kontrolleure des Finanzamtes hätten jedoch beim Gespräch, auf eine formelle sprachliche Weise über hochkomplexe Rechtsverhältnisse in einem hohen Redetempo über allerlei Sachen ausgefragt, wo teilweise nach Angaben des Herrn ***Gf***, der Inhalt des Gespräches nicht eindeutig klar und des weiteren auch die Niederschrift, dh das Gesagte des Herrn ***Gf*** nicht einhundertprozentig transkribiert worden sei und seine Aussage in einem nicht perfekten Deutsch, insbesondere noch im Jahr 2013 wo seine Deutschkenntnisse noch deutlich schlechter gewesen seien, falsch interpretiert worden sei.

Hinsichtlich der Feststellung der GPLA, wonach diese durch die Bf indirekt akzeptiert worden sei, führte die Bf aus, dass dies absurd sei und keinesfalls stimmen könne. Die Bf hätte schon mehrmals Schulden beim Finanzamt gehabt und die Aussage über die maximale Summe von 10.000 € sei mehr darauf gezielt gewesen, über die schlechte finanzielle Situation der Bf Bescheid zu geben und darauf aufmerksam zu machen.

Bezüglich der von Herrn ***Gf*** gemachten und in der Niederschrift festgehaltenen Aussagen hinsichtlich Bereitstellung bzw zur Verfügung Stellung von Werkzeug, Firmenfahrzeugen und Baumaterial wurde ausgeführt, dass da wieder einmal einiges nicht stimme, obwohl es in der Niederschrift so explizit stehe: Zunächst einmal sei das gesamte Baumaterial immer von der Bf eingekauft worden, meistens zu Beginn der Bauarbeiten. Die Firmenfahrzeuge hätten die Subunternehmer nie benutzt, vielleicht nur in ganz bestimmten Ausnahmefällen, aber keinesfalls auf regelmäßiger Basis. Auch hätte jeder einzelne Subunternehmer seinen eigenen Werkzeugkasten mit seinen individuellen Werkzeugen gehabt. Falls jedoch einmal sehr große Feinsteinzeugplatten geschnitten hätten werden müssen, hätte das intern die Bf mit ihrer sehr großen Nassschneidemaschine machen müssen,

aber diese sei so gut ***Baustelle L*** von den Subunternehmern benutzt worden. Bezüglich der von Herrn ***Gf*** gemachten und in der Niederschrift festgehaltenen Aussagen hinsichtlich der Haftung der Werkvertragsnehmer, des Zeitraumes, für den die Verträge abgeschlossen worden seien, des Einsatzes der Personen auf den Baustellen, der Kontrolle der Arbeitszeiten und der Abrechnungen am Monatsende, wurde im Wesentlichen nunmehr ausgeführt, dass die Abrechnungen nicht strikt am Monatsende erfolgt seien und dass die Subunternehmer innerhalb eines bestimmten Zeitraumes die Leistungen zu erbringen gehabt hätten, was jedoch nicht stimme, sei, dass das unabhängig von der Baustelle oder einer bestimmten Tätigkeit gewesen sei.

Bezüglich der Feststellung der Prüferin in ihrer Stellungnahme zur Beschwerde, wonach kein Unternehmerrisiko vorgelegen sei, wurde ausgeführt, dass die Werkvertragsunternehmer eine qualitätsvolle Arbeit gewährleisten hätten müssen, die den Ö-Normen entspreche und innerhalb eines definierten Zeitraumes zu erfolgen gehabt hätte. Hätte dem nicht nachgekommen werden können, hätten die Subunternehmer selbstverständlich selbst haften müssen. Mehrmals sei vorgefallen, dass die Bf mit der Qualität der Arbeit nicht zufrieden gewesen sei und die Subunternehmer hätten dann die Fehler auf eigene Kosten selbst reparieren müssen. Somit sei es durchaus mal vorgekommen, dass die Subunternehmer auch Verluste bei einem Auftrag verzeichnen hätten müssen. Somit habe bei jedem Auftrag und ihrer unternehmerischen Tätigkeit immer ein großes wirtschaftliches Risiko bestanden.

Bezüglich der Feststellung der Prüferin in ihrer Stellungnahme zur Beschwerde, wonach den Auslagenersatz (Werkzeug, Arbeitskleidung, Dienstwohnung, Fahrzeuge, Baumaterial, Kurzparkscheine) und die Haftung der Auftraggeber allein getragen habe, wurde nunmehr ausgeführt, dass den Subunternehmern eine Dienstwohnung nicht zur Verfügung gestellt worden sei, aber dafür seien viele vom Geschäftsführer und seiner Familie persönlich dabei unterstützt worden – und das auf freundschaftlicher Basis. Es sei einmal vorgekommen, dass ein Subunternehmer kurzfristig in der Dienstwohnung geschlafen hätte, aber das sei eine Notlösung gewesen. Die Arbeitskleidung hätte jeder selbst mitgebracht, die Bf hätte einmal viele Kappen mit dem aufgedruckten Firmenlogo aufgrund einer kleinen Werbeaktion übrig gehabt. Manche der Subunternehmer hätten diese unverbindlich geschenkt bekommen. Die Fahrzeuge, die sie benutzt hätten, seien ihre gewesen. Das Werkzeug und die Kurzparkscheine seien immer von den Subunternehmern selbst besorgt worden. Nur das Baumaterial (in großen Mengen) sei am Anfang der Baustellen von der Bf besorgt worden, aber das sein üblich und die Subunternehmer seien eben auch primär selbständig erwerbstätige Dienstleister.

Bezüglich der Feststellung der Prüferin in ihrer Stellungnahme zur Beschwerde, wonach die Kontrolle der Tätigkeit durch den Auftraggeber erfolgt sei, wurde nunmehr ausgeführt, dass nicht die Tätigkeit der Subunternehmer selbst kontrolliert worden sei, sondern viel mehr das Ergebnis, bzw die Bauleistung sei fachgerecht begutachtet und auf etwaige Mängel kontrolliert worden. Stundenlisten seien nur sehr selten angefertigt worden, falls etwas extra in Regie durchgeführt habe werden müssen.

Bezüglich der Feststellung der Prüferin in ihrer Stellungnahme zur Beschwerde, wonach

Arbeitsanweisungen durch den Auftraggeber erfolgt seien, wurde nunmehr ausgeführt, dass es keine Arbeitsanweisungen an die jeweiligen Auftraggeber (gemeint: Auftragnehmer) gegeben habe. Vielmehr seien es Anforderungen und auch die Österreichischen-Normen gewesen, an die sich die Subunternehmer selbstverständlich hätten halten müssen. Die Anweisungen seien nur auf die Raumverteilung gegeben gewesen, jeder Subunternehmer hätte seinen eigenen Arbeitsbereich gehabt, der leicht abzugrenzen gewesen sei.

Bezüglich der Feststellung der Prüferin in ihrer Stellungnahme zur Beschwerde, wonach der Auftraggeber die Tätigkeit der Werkvertragsnehmer koordiniert habe und somit eine freie Zeiteinteilung ausgeschlossen gewesen sei, wurde nunmehr ausgeführt, dass der Geschäftsführer in Vorhinein mit den Auftragnehmern vereinbart hätte, wie hoch die schlussendliche Auftragssumme sein werde und in welchem Zeitraum der Auftrag fertiggestellt werden solle. Eine freie Zeiteinteilung innerhalb der Fristen sei den selbständigen Unternehmern selbstverständlich gegeben gewesen.

Bezüglich der Ausführung der Prüferin in ihrer Stellungnahme zur Beschwerde, wonach die Bezahlung nicht nach Werk, sondern nach Stunden oder Quadratmetern, einmal monatlich, erfolgt sei, wurde nunmehr ausgeführt: *„Klarstellung: Dass die Abrechnung nach Werk erfolgt, widerspricht nicht unmittelbar, dass die Leistungen runtergebrochen werden können auf detailreichere Leistungsbeschreibungen im Speziellen der m² Preis bietet eine gute Basis für das Verhandeln von Preisen.“*

Bezüglich der Ausführung der Prüferin in ihrer Stellungnahme zur Beschwerde, wonach eine Vertretungsmöglichkeit im Falle einer Krankheit oder Verhinderung nicht gestattet gewesen sei, wird nunmehr ausgeführt, dass eine Vertretungsmöglichkeit für die Subunternehmer nicht nur gestattet, sondern seitens der Bf auch erwünscht gewesen sei. Da die Subunternehmer jedoch selbständig agiert hätten, sei das in den sehr seltenen Ausnahmefällen, wo es zu Ausfällen gekommen sei, nicht im Rahmen ihrer Möglichkeiten gewesen. Die eigenen Mitarbeiter der Bf hätten dann die Bauarbeiten komplettieren müssen. Für die dadurch entstandenen Kosten hätten die Subunternehmer selbst und in vollem Maße aufkommen müssen. Die Preise seien hierbei auf einem hohen Niveau angesetzt gewesen, das auch für die Kunden der Bf verwendet werde. Das spreche auch wieder für ein gegebenes Unternehmerisiko für die Subunternehmer.

Hinsichtlich einer etwaigen bescheidmäßigen Festsetzung von lohnabhängigen Abgaben bezüglich der Subunternehmer wurde darauf hingewiesen, dass dies im Widerspruch mit dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den beiden Staaten wäre, da wie aus den übersetzten Dokumenten klar ersichtlich sei, seien die selbständigen Leistungen der Subunternehmer bereits rechtmäßig besteuert worden, seitens der Slowakischen Republik.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 22.08.2022 wurde die Abgabenbehörde ersucht, zum Antwortschreiben des Geschäftsführers der beschwerdeführenden Partei, Herrn ***Gf***, vom 11.05.2022 samt Beilagen zum Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 07.04.2022 Stellung zu nehmen.

Mit E-Mail vom 07.09.2022 teile die Abgabenbehörde mit, dass laut Angaben der Prüferin ihrer Stellungnahme vom 15.04.2018 nichts hinzuzufügen sei.

Mit E-Mail vom 14.09.2022 wurde die Abgabenbehörde vom Bundesfinanzgericht ersucht, mitzuteilen, ob anlässlich der Amtshandlung der KIAB am ***Datum2***, um 09:40 Uhr, die Aussage von Herrn ***Gf*** auf Tonband aufgenommen worden sei, wenn ja, ob diese Tonbandaufnahme noch existiere und wenn ja, ob es möglich sei, diese Tonbandaufnahme dem Bundesfinanzgericht zur Verfügung zu stellen.

Mit E-Mail vom 15.09.2022 teilte die Abgabenbehörde mit, dass zum damaligen Zeitpunkt keine Tonaufnahmen angefertigt worden seien.

Mit Beschluss vom 27.09.2022 wurde die Bf aufgefordert bis spätestens 27.10.2022 mitzuteilen, ob es erforderlich sei, dass bei der beantragten mündlichen Verhandlung ein Dolmetscher anwesend sei, um sicherzustellen, dass der Geschäftsführer der beschwerdeführenden Partei dem Verlauf der Verhandlung folgen könne und gegebenenfalls bekanntzugeben, für die Übersetzung aus welcher Sprache (***E***-Deutsch, Slowakisch-Deutsch) ein Dolmetscher zur Verfügung stehen möge, den mit Herrn ***S6*** geschlossenen – das Streitjahr 2013 betreffenden – Werkvertrag nachzureichen, sämtliche Honorarnoten (Rechnungen) zu übermitteln, die von Herrn ***S6***, Herrn ***S1***, Herrn ***S2***, Herrn ***S4***, Herrn ***S5*** und Herrn ***S3*** für im Zusammenhang mit Werkverträgen erbrachten Leistungen im Jahr 2013 ausgestellt und von der beschwerdeführenden Partei bezahlt worden seien, aufzuklären, weshalb Herr ***S7*** in der Liste der bei der Wiener Gebietskrankenkasse angemeldeten Dienstnehmern, den Zeitraum 01.01.2013 bis 06.06.2013 betreffend, nicht aufscheine, zumal aus der von der Finanzpolizei aufgenommenen Niederschrift vom ***Datum2*** hervorgehe, dass Herr ***S7*** vom Geschäftsführer der beschwerdeführenden Partei im Jahr 2013 beschäftigt worden sei („Hr. ***S7*** wurde in 2013 durch mich beschäftigt“), zu erklären, wie es dazu habe kommen können, dass in den mit Schriftsatz vom 11.05.2022 übermittelten slowakischen Versionen der Auszüge aus dem Handelsregister der Satz „Tento výpis má informatívny charakter a nie je použiteľný pre právne úkony“ fehle, während er in jenen Auszügen, die mit der Beschwerdeschrift übermittelt worden seien, aufscheine und die Übersetzung dieses Satzes nachzureichen, und darzulegen, zu welchem Zweck, die „Bestätigungen über die Abgabe einer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2012“ von Herrn ***S1***, Herrn ***S2***, Herrn ***S4***, Herrn ***S5*** und Herrn ***S3*** übermittelt worden seien, zumal der Prüfungszeitraum der Außenprüfung das Jahr 2012 nicht umfasse und die gegenständliche Beschwerdesache ausschließlich das Jahr 2013 betreffe. Zudem wurde aufgefordert, jene übersetzten Dokumente konkret zu benennen, aus denen klar ersichtlich sei, dass die selbständigen Leistungen der Subunternehmer bereits rechtmäßig besteuert worden seien, seitens der Slowakischen Republik.

Mit Schreiben vom 27.10.2022 übermittelte die Bf unter anderem jeweils elf Rechnungen von Herrn ***S1*** und Herrn ***S2***, neun Rechnungen von Herrn ***S3***, sieben Rechnungen von Herrn ***S4***, vier Rechnungen von Herrn ***S5*** sowie drei Rechnungen von Herrn ***S6*** und zwei Rechnungen von Herrn ***S7***. Zudem wurden die mit Herrn ***S6*** und Herrn ***S7*** geschlossenen Werkverträge nachgereicht und zu Letzterem ausgeführt, dass dieser in der Liste der WGKK angemeldeten Dienstnehmer, den Zeitraum 01.01.2013 bis 06.06.2013 betreffend, deshalb nicht aufzufinden sei, da er nicht als Dienstnehmer, sondern ebenso als Subunternehmer tätig gewesen sei, dies aber nur für einen Leistungszeitraum von ein bis zwei Monate. Bezüglich der Handelsregisterauszüge teilte die Bf mit, dass diese in verschiedenen Jahren angefragt worden seien, weshalb es zu unterschiedlichen Versionen gekommen sei. Der bis dahin nicht übersetzte Satz auf den Handelsregisterauszügen laute: „Dieser Auszug hat informativen Charakter und ist nicht verwendbar für Rechtsgeschäfte“. Bezüglich der „Bestätigungen über die Abgabe einer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2012“ von Herrn ***S1***, Herrn ***S2***, Herrn ***S4***, Herrn ***S5*** und Herrn ***S3*** wurde ausgeführt, dass zum damaligen Zeitpunkt der Kontrolle, dh im Jahr 2013, die Subunternehmer nur die Steuererklärungen vom Jahr davor, nämlich 2012, hätten vorlegen können.

Die Bf führte weiter aus, dass sie keine Möglichkeit habe, die verlangten Bestätigungen über die rechtmäßige Abgabe der Steuern in der Slowakei für das Jahr 2013 der ehemaligen Subunternehmer (***S1***, ***S2***, ***S4***, ***S5*** und ***S3***), anzufordern. Aufgrund des Datenschutzes gewähre ihr das slowakische Finanzamt keinen Zugriff auf diese Steuerabgabeinformationen. Für Herrn ***S6*** liege eine Einreichung der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2013 vor. Sofern die rechtmäßige Besteuerung für die selbständigen Leistungen der Subunternehmer seitens der Slowakischen Republik (betreffend das Jahr 2013) im Streitfall von entscheidender Bedeutung sei, ersuchte die Bf um einen Austausch dieser Informationen zwischen den zuständigen slowakischen Finanzämtern und dem Finanzamt Österreich. Im Kontext der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, sollte das Erlangen dieser Steuerinformationen dem Finanzamt Österreich möglich und überdies auch zumutbar sein.

Zudem teilte die Bf mit, dass es erforderlich sei, dass bei der beantragten mündlichen Verhandlung ein Dolmetscher anwesend sei, der für Übersetzungen aus den Sprachen ***E***-Deutsch befähigt sei.

Bei den erwähnten elf Rechnungen von Herrn ***S1*** handelt es sich ausschließlich um Rechnungen mit denen Leistungen fakturiert wurden, die jeweils in einem Leistungszeitraum von einem Monat erbracht wurden. In den drei Rechnungen vom 11.03.2013 (Monat Februar 2013), 04.04.2013 (Monat März 2013) und 24.05.2013 (Monat April 2013) wurden ausschließlich Stunden (100,5 Stunden im Februar 2013; 178 Stunden im März 2013; 193 Stunden im April 2013) abgerechnet.

In der Rechnung den Leistungszeitraum Mai 2013 (vom 14.06.2013) betreffend wurden neben

einer Pauschale (iHv 300 €), Leistungen zu einem Quadratmeterpreis iHv 15 € (80 m²) und Laufmeterpreisen iHv 18 € (25 lfm) sowie 12,50 € (20 lfm) fakturiert.

In der Rechnung den Leistungszeitraum Juni 2013 (vom 05.07.2013) betreffend wurden neben einer Pauschale (iHv 355 €), Leistungen zu Quadratmeterpreisen iHv 15 € (35 m²) und 20 € (56 m²) sowie einem Laufmeterpreis iHv 5 € (40 lfm) fakturiert.

In der Rechnung den Leistungszeitraum Juli 2013 (vom 05.08.2013) betreffend wurden 29 Regie-Stunden sowie Leistungen zu einem Quadratmeterpreis von 20 € (71 m²) fakturiert.

In der Rechnung den Leistungszeitraum August 2013 (vom 06.09.2013) betreffend wurden Leistungen zu einem Quadratmeterpreis von 17 € (42 m²) und einem Laufmeterpreis iHv 5 € (63 lfm) fakturiert.

In der Rechnung den Leistungszeitraum September 2013 (vom 11.10.2013) betreffend wurden neben einer Pauschale (iHv 750 €), Leistungen zu einem Quadratmeterpreis von 19 € (50 m²) fakturiert.

In der Rechnung den Leistungszeitraum Oktober 2013 (vom 13.11.2013) betreffend wurden ausschließlich Leistungen zu einem Quadratmeterpreis von 19 € (98 m²) fakturiert.

In der Rechnung den Leistungszeitraum November 2013 (vom 16.12.2013) betreffend wurden ausschließlich Leistungen zu einem Quadratmeterpreis von 15 € (147 m²) fakturiert.

In der Rechnung den Leistungszeitraum Dezember 2013 (vom 21.12.2013) betreffend wurde ausschließlich eine Pauschale (iHv 850 €) fakturiert.

Bei den erwähnten elf Rechnungen von Herrn ***S2*** handelt es sich ausschließlich um Rechnungen mit denen Leistungen fakturiert wurden, die jeweils in einem Leistungszeitraum von einem Monat erbracht wurden. In den drei Rechnungen vom 11.03.2013 (Monat Februar 2013), 04.04.2013 (Monat März 2013) und 24.05.2013 (Monat April 2013) wurden ausschließlich Stunden (100,5 Stunden im Februar 2013; 178 Stunden im März 2013; 138 Stunden im April 2013) abgerechnet.

In der Rechnung den Leistungszeitraum Mai 2013 (vom 14.06.2013) betreffend wurden neben 21 Stunden, Leistungen zu einem Quadratmeterpreis iHv 12 € (210 m²) und zu einem Laufmeterpreis iHv 2 € (186 lfm) fakturiert.

In der Rechnung den Leistungszeitraum Juni 2013 (vom 05.07.2013) betreffend wurden neben einer Pauschale (iHv 196 €), Leistungen zu einem Quadratmeterpreis iHv 17 € (102 m²) fakturiert.

In der Rechnung den Leistungszeitraum Juli 2013 (vom 12.08.2013) betreffend wurden neben 13 Regiestunden, Leistungen zu einem Quadratmeterpreis iHv 15 € (111 m²) fakturiert.

In der Rechnung den Leistungszeitraum August 2013 (vom 04.09.2013) betreffend wurden Leistungen zu einem Quadratmeterpreis iHv 17 € (70 m²) fakturiert.

In der Rechnung den Leistungszeitraum September 2013 (vom 11.10.2013) betreffend wurden neben einer Pauschale (iHv 385 €), Leistungen zu einem Quadratmeterpreis iHv 19 € (70 m²) fakturiert.

In der Rechnung den Leistungszeitraum Oktober 2013 (vom 15.11.2013) betreffend wurden Leistungen zu einem Quadratmeterpreis iHv 19 € (94 m²) fakturiert.

In der Rechnung den Leistungszeitraum November 2013 (vom 16.12.2013) betreffend wurden Leistungen zu einem Quadratmeterpreis iHv 15 € (153 m²) fakturiert.

In der Rechnung den Leistungszeitraum Dezember 2013 (vom 21.12.2013) betreffend wurde eine Pauschale (iHv 720 €) fakturiert.

Bei den erwähnten neun Rechnungen von Herrn ***S3*** handelt es sich ausschließlich um Rechnungen mit denen Leistungen fakturiert wurden, die jeweils in einem Leistungszeitraum von einem Monat erbracht wurden. In den drei Rechnungen vom 08.03.2013 (Monat Februar 2013), 04.04.2013 (Monat März 2013) und 22.05.2013 (Monat April 2013) wurden ausschließlich Stunden (140 Stunden im Februar 2013; 200 Stunden im März 2013; 35 Stunden im April 2013) abgerechnet.

In der Rechnung den Leistungszeitraum Mai 2013 (vom 13.06.2013) betreffend wurden neben 55 Stunden, Leistungen zu einem Quadratmeterpreis iHv 12 € (280 m²) und zu einem Laufmeterpreis iHv 2 € (200 lfm) fakturiert.

In der Rechnung den Leistungszeitraum Juni 2013 (vom 08.07.2013) betreffend wurden Leistungen zu einem Quadratmeterpreis iHv 12 € (72 m²) und einem Laufmeterpreis iHv 12 € (102 lfm) fakturiert.

In der Rechnung den Leistungszeitraum September 2013 (vom 15.10.2013) betreffend wurde eine Pauschale (iHv 1.850 €) fakturiert.

In der Rechnung den Leistungszeitraum Oktober 2013 (vom 19.11.2013) betreffend wurden Leistungen zu einem Quadratmeterpreis iHv 20 € (85 m²) und einem Laufmeterpreis iHv 15 € (33 lfm) fakturiert.

In der Rechnung den Leistungszeitraum November 2013 (vom 18.12.2013) betreffend wurden Pauschalen (iHv 420 €, 450 €, 380 € und 850 €) fakturiert.

In der Rechnung den Leistungszeitraum Dezember 2013 (vom 23.12.2013) betreffend wurde eine Pauschale (iHv 740 €) fakturiert.

Bei den erwähnten sieben Rechnungen von Herrn ***S4*** handelt es sich ausschließlich um Rechnungen mit denen Leistungen fakturiert wurden, die jeweils in einem Leistungszeitraum von einem Monat erbracht wurden. In den drei Rechnungen vom 11.03.2013 (Monat Februar 2013), 04.04.2013 (Monat März 2013) und 24.05.2013 (Monat April 2013) wurden ausschließlich Stunden (100,5 Stunden im Februar 2013; 178 Stunden im März 2013; 183 Stunden im April 2013) abgerechnet.

In der Rechnung den Leistungszeitraum Mai 2013 (vom 14.06.2013) betreffend wurden Leistungen zu Quadratmeterpreisen iHv 12 € (112 m²) und 15 € (51 m²) sowie zu einem Laufmeterpreis iHv 2 € (53 lfm) fakturiert.

In der Rechnung den Leistungszeitraum Juni 2013 (vom 05.07.2013) betreffend wurden Pauschalen (iHv 600 € und 1.600 €) fakturiert.

In der Rechnung den Leistungszeitraum Juli 2013 (vom 02.08.2013) betreffend wurden neben 44 Regiestunden, Leistungen zu einem Quadratmeterpreis iHv 20 € (57 m²) fakturiert.

In der Rechnung den Leistungszeitraum September 2013 (vom 11.10.2013) betreffend wurde neben einer Pauschale (iHv 900 €), Leistungen zu einem Laufmeterpreis iHv 14 € (40 lfm)

fakturiert.

Bei den erwähnten vier Rechnungen von Herrn ***S5*** handelt es sich ausschließlich um Rechnungen mit denen Leistungen fakturiert wurden, die jeweils in einem Leistungszeitraum von einem Monat erbracht wurden. In den zwei Rechnungen vom 26.04.2013 (Monat März 2013) und 24.05.2013 (Monat April 2013) wurden ausschließlich Stunden (168 Stunden im März 2013; 51 Stunden im April 2013) abgerechnet.

In der Rechnung den Leistungszeitraum Mai 2013 (vom 14.06.2013) betreffend wurden neben 20 Stunden, Leistungen zu einem Quadratmeterpreis iHv 12 € (253 m²) und zu einem Laufmeterpreis iHv 2 € (153 lfm) fakturiert.

In der Rechnung den Leistungszeitraum Juni 2013 (vom 09.07.2013) betreffend wurden neben einer Pauschale (iHv 990 €), Leistungen zu Quadratmeterpreisen iHv 9 € (50 m²) und iHv 28 € (20 m²) fakturiert.

Bei den erwähnten drei Rechnungen von Herrn ***S6*** handelt es sich ausschließlich um Rechnungen mit denen Pauschalen fakturiert wurden, wobei die entsprechenden Leistungen jeweils in einem Leistungszeitraum von einem Monat erbracht wurden. In den drei Rechnungen vom 24.05.2013 (Monat April 2013), 12.06.2013 (Monat Mai 2013) und 28.06.2013 (Monat Juni 2013) wurden Pauschalen jeweils iHv 1.750 € im April 2013 und im Mai 2013 sowie 1.023 € im Juni 2013 fakturiert.

Bei den erwähnten zwei Rechnungen von Herrn ***S7*** handelt es sich ausschließlich um Rechnungen mit denen Pauschalen fakturiert wurden, wobei die entsprechenden Leistungen jeweils in einem Leistungszeitraum von einem Monat erbracht wurden. In den beiden Rechnungen vom 16.05.2013 (Monat April 2013) und 09.06.2013 (Monat Mai 2013) wurden Pauschalen iHv 2.665 € im April 2013 und 3.450 € im Mai 2013 fakturiert.

Zur mündlichen Verhandlung am 16.11.2022 erschienen der Geschäftsführer der Bf, Herr ***Gf***, Rechtsanwalt ***RA*** als Vertreter der Bf, Herr ***FA***, als Vertreter der Abgabenbehörde sowie Herr ***G***, als Dolmetscher für Herrn ***Gf***.

Nach Vortrag der Sache und der Ergebnisse der bereits durchgeführten Beweisaufnahme (Schreiben des Geschäftsführers der Bf vom 11.05.2022 und 27.10.2022) durch den Berichterstatter, stimmte der Vertreter der Bf zu, dass der Verfahrenslauf vom Dolmetscher nicht zu übersetzen sei. Der gesamte Akt sei dem Geschäftsführer der Bf übersetzt worden und er habe die Eingaben mit seinem Sohn, der der deutschen Sprache mächtig sei, verfasst. Der Vertreter der Bf fügte hinzu, dass die Niederschrift der KIAB („Kontrolle illegaler Ausländerbeschäftigung“, nunmehr: Finanzpolizei) das einzige Belastende für den Geschäftsführer sei und ergänzte, dass Herr ***Gf*** zum damaligen Zeitpunkt der deutschen Sprache nicht mächtig und hörbehindert gewesen sei und noch sei. Der Vertreter der Bf stellte daher den Antrag auf Vorlage des Tonbandes, das laut Niederschrift existieren solle. Seiner Ausführung, wonach die KIAB erwähnt habe, dass kein Tonband existiere, schloss der Vertreter der Bf die Frage an, warum angesprochen worden sei, dass eben ein Tonband verwendet worden sei. Der Berichterstatter verwies darauf, dass auf dem Vordruck der Niederschrift

angegeben sei, ob ein (richtig: kein) Einwand bestehe, für die Niederschrift ein Tonband zu verwenden bzw die Niederschrift in Kurzschrift abzufassen. Die dafür vorgesehenen Quadrate seien nicht angekreuzt worden.

Anschließend erfolgte die Einvernahme des Zeugen ***Z1***, der als Leiter der Amtshandlung, die Befragung von Herrn ***Gf*** durch die KIAB („Kontrolle illegaler Ausländerbeschäftigung“, nunmehr: Finanzpolizei) am ***Datum2*** in den Räumlichkeiten der Bf durchführte.

Dem Zeugen wurden zunächst Ausführungen von Herrn ***Gf***, aus dessen Schreiben vom 11.05.2022, zur Kenntnis gebracht, wonach dieser hörbehindert sei und ein sehr sensibel eingestelltes Hörgerät brauche, um in alltäglichen Situationen überhaupt verständlich hören zu können, und die beiden Beamten hätten bei der Befragung auf eine formelle sprachliche Weise über hochkomplexe Rechtsverhältnisse, in einem hohen Redetempo über allerlei Sachen ausgefragt, wobei teilweise der Inhalt des Gespräches nicht eindeutig klar gewesen sei und des Weiteren auch die Niederschrift, d.h. das Gesagte des Befragten nicht einhundertprozentig transkribiert worden sei und seine Aussagen in einem nicht perfekten Deutsch, insbesondere noch im Jahr 2013, als seine Deutschkenntnisse noch deutlich schlechter gewesen seien, falsch interpretiert worden seien.

Im Zusammenhang mit diesen Ausführungen wurde der Zeuge gefragt, ob es im Rahmen der Befragung von Herrn ***Gf*** am ***Datum2*** Verständigungsschwierigkeiten gegeben habe, woraufhin der Zeuge antwortete, dass er es nicht genau sagen könne, wie das genau gewesen sei, aber er sei davon ausgegangen, dass er ihn und seinen Kollegen verstanden hätte, da ihnen die Verträge auch in deutscher Sprache vorgelegt worden seien. Der Befragte hätte sagen müssen, dass er der deutschen Sprache nicht mächtig sei und vor allem dass er nicht gut höre. Der Zeuge stellte die Frage: „Woher hätten wir (gemeint: der Zeuge und sein Kollege) das wissen sollen?“ Und führte weiter raus, dass der Befragte die Fragen beantwortet hätte. Auf die wiederholte Frage des Berichterstatters, ob es Verständigungsschwierigkeiten gegeben hätte, antwortete der Zeuge, dass seines Wissens nichts vorgebracht worden sei, dass der Befragte einen Dolmetscher wolle oder dass er nicht gut höre.

Auf die Frage des Berichterstatters, was der Zeuge dazu sagen könne, dass im Vorlagebericht vorgebracht worden sei, dass die Niederschrift über die Befragung durch die KIAB (nunmehr: Finanzpolizei) dem Geschäftsführer der Bf, Herrn ***Gf***, nicht ausgehändigt worden sei, dieser aber jede Seite unterschrieben habe, führte der Zeuge aus, dass er dies nicht bestätigen könne. Der Geschäftsführer sei als Zeuge vernommen (laut Niederschrift: als Auskunftsperson befragt) worden und in diesem Verfahren würden den Zeugen (laut Niederschrift: Befragten) die Niederschriften nicht übergeben. Der Zeuge führte weiter aus, dass er dazu nicht mehr sagen könne, ob der Geschäftsführer damals eine Kopie oder die Aushändigung der Niederschrift verlangt hätte. Grundsätzlich würden den Zeugen (laut Niederschrift: Befragten) keine Ausfertigungen ausgehändigt werden.

Befragt nach dem Ablauf der Befragung in den Räumlichkeiten der Bf, führte der Zeuge aus,

dass bei den auswärtigen Amtshandlungen ein Laptop und ein Drucker im Bürobus – einem umgebauten VW-Bus – zur Verfügung stünden.

Auf die Frage des Berichterstatters, warum neben dem Geschäftsführer der Bf nicht auch die bei der Baustellenkontrolle am ***Datum1*** in ***Baustelle C***, angetroffenen beiden Arbeiter, Herr ***S1*** und Herr ***S2***, befragt worden seien, antwortete der Zeuge, dass die auf der Baustelle angetroffenen Leute ein Formular (Vordruck) erhalten hätten, welches sie auszufüllen gehabt hätten. Dieser Vordruck liege in mehreren Sprachen auf. Es sei anzugeben, wo und für wen sie arbeiteten, und die Personen hätten sich auch ausweisen müssen. Der Zeuge betonte, dass er von früher spreche, da er seit 2014 nicht mehr bei der Finanzpolizei beschäftigt sei.

Zu den Ausführungen des Berichterstatters, dass aus einer E-Mail vom 21.05.2013 hervorgehe, dass an der besagten Baustelle ein Kfz, und zwar ein weißer Transit, ohne Firmenaufschrift mit dem Kennzeichen ***XXX** gesehen worden sei und auf die Frage, weshalb nicht zum damaligen Zeitpunkt der Zulassungsbesitzer des Kfz ermittelt worden sei, antwortete der Zeuge, dass er das nicht sagen könne, vielleicht sei die Abfrage im Akt.

Auf die Frage des Vertreters der Bf, ob er der Leiter der Amtshandlung gewesen sei und ob er sich an die Baustellenkontrolle am ***Datum1*** erinnern könne, antwortete der Zeuge, „so detailliert nicht“, dass sie viele Kontrollen hätten, und er davon ausgehe, dass sie alles richtig aufgenommen hätten.

Auf die Frage des Vertreters der Bf: „Also erinnern können Sie sich daran nicht?“, antwortete der Zeuge: „Nein“.

Der Vertreter der Bf stellte folgende Fragen: „Auf Grund des Erhebungsauftrages frage ich Sie, ob Sie eine Firmenbuchabfrage der ***Bf*** gemacht haben? Sie gehen davon aus, dass die angetroffenen Arbeiter einen Bezug zur ***Bf*** haben? Weiters gehen Sie davon aus, dass Herr ***Gf*** Geschäftsführer ist, haben Sie jemand von den angeblichen Scheinselbstständigen vernommen? Es wurde meines Wissens kein Arbeiter befragt.“

Der Zeuge antwortete, dass er nicht wisse, ob sie gleich im Bus oder später im Büro einen Firmenbuchauszug abgefragt hätten, falls sie Arbeiter befragt hätten, müssten sich die Niederschriften im Akt befinden.

Auf die Frage des Berichterstatters, wie der Zeuge auf die Firma ***Bf*** gekommen sei, erwiderte dieser, dass er es nicht genau sagen könne, ob es die Arbeiter gesagt hätten oder ob eine Tafel auf der Baustelle gewesen sei. Es sei möglich, dass sie die Arbeiter gefragt hätten, für welche Firma sie arbeiteten.

Auf die Frage des Vertreters der Bf, ob sich der Zeuge noch erinnern könne, wie es zu dieser Niederschrift vom ***Datum2*** gekommen sei, antwortete dieser, dass es ihm nicht erinnerlich sei.

Auf die Frage des Vertreters der Bf: „Haben Sie die Arbeiter oder die Werkunternehmer gefragt, mir fehlen die Werkunternehmer“ antwortete der Zeuge: „Möglich“.

Auf die Frage des Vertreters der Bf: „Warum vernehmen Sie den Geschäftsführer als Zeuge?“ antwortete der Zeuge: „Die Finanzpolizei war damals keine Behörde, wir haben den Akt an das

magistratische Bezirksamt weitergeleitet. Für mich war Herr ***Gf*** Zeuge.“

Auf die Frage des Vertreters der Bf: „Haben Sie dem Herrn ***Gf*** die Rechtsmittelbelehrung (gemeint: Rechtsbelehrung) vorgehalten?“ antwortete der Zeuge: „Ich kann mich nicht daran erinnern, wahrscheinlich schon.“

Die Frage des Vertreters der Bf, ob das in weiterer Folge vom Zeugen beim magistratischen Bezirksamt angezeigt worden sei, wurde vom Zeugen bejaht.

Die Frage des Vertreters der Bf, ob der Zeuge wisse, wie das Verfahren ausgegangen sei, verneinte der Zeuge und führte weiter aus, dass es ihm in diesen Fall nicht Erinnerung sei, ob ein Straferkenntnis erlassen worden sei.

Der Vertreter der Bf verwies darauf, dass dieses Verfahren vor dem magistratischen Bezirksamt eingestellt worden sei und fragte den Zeugen, ob er das auch der Finanzbehörde gemeldet habe, woraufhin der Zeuge antwortete, dass er nicht genau sagen könne, es sei üblich, dass eine Kontrollmitteilung dem Vorgesetzten, dem Betrugsbekämpfungskoordinator beim Finanzamt, vorgelegt werde. Solange er bei der Finanzpolizei gewesen sei, sei nie ein Tonband verwendet worden.

Der Vertreter der Bf verwies zunächst darauf, dass der Zeuge der Leiter der Amtshandlung gewesen sei und fragte dann, welche Funktion Herr ***Z2*** gehabt habe.

Der Zeuge führte aus, dass es bei ihnen das Vier-Augen-Prinzip gebe und Herr ***Z2*** zur Kontrolle da gewesen sei.

Auf die Frage des Vertreters der Amtspartei, ob sich der Zeuge erinnere, wie die Vorgangsweise laut Vorschrift sei, wenn jemand der deutschen Sprache nicht mächtig sei, verwies der Zeuge auf einen Dolmetscher.

Auf die weitere Frage des Vertreters der Amtspartei, ob der Dolmetscher zeitlich sofort verfügbar sei, antwortete der Zeuge mit nein, und dass in diesem Fall die Niederschrift an einem anderen Tag in Anwesenheit des Dolmetschers aufgenommen werde.

Die Ausführung der Vorsitzenden, dass man auf Grund der Niederschrift davon ausgehen könne, dass der Anschein erweckt worden sei, dass er (gemeint: der Geschäftsführer der Bf, Herr ***Gf***) der deutschen Sprache mächtig sei und kein Dolmetscher habe beigezogen werden müssen, wurde vom Zeugen bejaht.

Auf die Frage des Vertreters der Amtspartei, wie viele Kollegen bei einer Einvernahme dabei seien, verwies der Zeuge auf das Vier-Augen-Prinzip und antwortete, mindestens zwei.

Auf die Frage des Vertreters der Amtspartei, ob es sein könne, dass ein Kollege eine andere Wahrnehmung als der andere Kollege habe, erwiderte der Zeuge dahingehend, dass dies möglich sei, in diesem Fall müsse man darüber reden, wie vorzugehen sei.

Die Ausführung des Vertreters der Amtspartei, wonach Vorsichtsmaßnahmen vorgesehen seien, wie in so einem Fall vorzugehen sei, wurde vom Zeugen bejaht und fügte dem hinzu, dass auf dem Formular nie bei den Quadraten etwas angekreuzt werde.

Auf die Frage des Vertreters der Bf, warum die Einvernahme nicht im Beisein des steuerlichen Vertreters stattgefunden habe, wenn mehr als nur die Werkverträge abverlangt würden, antwortete der Zeuge, dass der steuerliche Vertreter die Geschäftsgebarung nicht wissen

werde.

Der Vertreter der Amtspartei verwies darauf, dass es bei Zeugeneinvernahmen nicht unbedingt üblich sei, dass der steuerliche Vertreter dabei sei, es gehe um Tatsachen und nicht um Rechtsfragen. Der Zeuge fügte dem hinzu, dass die KIAB als Hilfsapparat für die Abgabenbehörde tätig gewesen sei.

Im Anschluss erfolgte die Einvernahme des Zeugen ***Z2***, der zusammen mit seinem Kollegen, Herrn ***Z1***, die Befragung von Herrn ***Gf*** durch die KIAB („Kontrolle illegaler Ausländerbeschäftigung“, nunmehr: Finanzpolizei) am ***Datum2*** in den Räumlichkeiten der Bf durchführte.

Auch diesem Zeugen wurden zunächst Ausführungen von Herrn ***Gf***, aus dessen Schreiben vom 11.05.2022, zur Kenntnis gebracht, wonach dieser hörbehindert sei und ein sehr sensibel eingestelltes Hörgerät brauche, um in alltäglichen Situationen überhaupt verständlich hören zu können, und die beiden Beamten hätten bei der Befragung auf eine formelle sprachliche Weise über hochkomplexe Rechtsverhältnisse, in einem hohen Redetempo über allerlei Sachen ausgefragt, wobei teilweise der Inhalt des Gespräches nicht eindeutig klar gewesen sei und des Weiteren auch die Niederschrift, d.h. das Gesagte des Befragten nicht einhundertprozentig transkribiert worden sei und seine Aussagen in einem nicht perfekten Deutsch, insbesondere noch im Jahr 2013, als seine Deutschkenntnisse noch deutlich schlechter gewesen seien, falsch interpretiert worden seien.

Im Zusammenhang mit diesen Ausführungen wurde der Zeuge gefragt, ob es im Rahmen der Befragung von Herrn ***Gf*** am ***Datum2*** Verständigungsschwierigkeiten gegeben habe, woraufhin der Zeuge antwortete, dass er das nicht mehr wisse.

Auf die Frage des Berichterstatters, was der Zeuge dazu sagen könne, dass im Vorlagebericht vorgebracht worden sei, dass die Niederschrift über die Befragung durch die KIAB (nunmehr: Finanzpolizei) dem Geschäftsführer der Bf, Herrn ***Gf***, nicht ausgehändigt worden sei, führte der Zeuge aus, dass er dazu nichts sagen könne.

Befragt nach dem Ablauf der Befragung in den Räumlichkeiten der Bf, führte der Zeuge aus, dass bei den Amtshandlungen Laptops, portable Drucker bzw im Bus befindliche Drucker zur Verfügung stünden.

Auf die Frage des Berichterstatters, warum neben dem Geschäftsführer der Bf nicht auch die bei der Baustellenkontrolle am ***Datum1*** in ***Baustelle C***, angetroffenen beiden Arbeiter, Herr ***S1*** und Herr ***S2***, befragt worden seien, antwortete der Zeuge, dass er es nicht mehr wisse. Er sei damals nicht aktenführender Kollege gewesen. Er sei bei der Niederschrift anwesend gewesen, für die Aktenbearbeitung sei er nicht zuständig gewesen.

Auf die Frage des Berichterstatters, warum nicht gleich alle Personen befragt worden seien, antwortete der Zeuge, dass es vom Sachverhalt abhängt, ob alle anwesenden Personen befragt würden. Wenn der Sachverhalt klar sei, würden nicht alle Personen befragt. Die Personalien würden immer festgestellt und aufgenommen.

Zu den Ausführungen des Berichterstatters, dass aus einer E-Mail vom 21.05.2013 hervorgehe,

dass an der besagten Baustelle ein Kfz, und zwar ein weißer Transit, ohne Firmenaufschrift mit dem Kennzeichen ***XXX** gesehen worden sei und auf die Frage, weshalb nicht zum damaligen Zeitpunkt der Zulassungsbesitzer des Kfz ermittelt worden sei, antwortete der Zeuge, dass er dazu nicht sagen könne und dass er das nicht mehr wisse.

Auf die Frage des Vertreters der Bf, ob zu den Daten auf dem Erhebungsblatt vom ***Datum1*** im Firmenbuch eine Abfrage der ***Bf*** gemacht worden sei, antwortete der Zeuge, dass er nicht wisse, ob im Zuge der Amtshandlung eine Abfrage gemacht worden sei oder erst in späterer Folge. In einem Erhebungsblatt würden grundlegende Sachen eingetragen, wie die angetroffenen Personen, die Auftraggeber, Personalien zu den angetroffenen Personen, was sie dort gearbeitet hätten, ob sie Hilfsarbeiter seien. Die Daten würden während der Kontrolle aufgenommen und nachträglich, im Laufe des Aktenverfahrens auch ergänzt werden.

Auf die Frage des Vertreters der Bf, ob der Steuerberater bei der Befragung beigezogen werde, wenn die befragte Person steuerlich vertreten sei, antwortete der Zeuge mit nein, außer es sei notwendig oder es werde gewünscht.

Auf die Frage, wie es zum Termin bei einer nachträglich aufgenommenen Niederschrift komme, antwortete der Zeuge, dass entweder sofort ein Termin vereinbart werde oder die betroffenen Personen bekämen eine schriftliche Ladung, die an die Firma zugestellt werde oder ein Termin werde telefonisch vereinbart.

Die Frage des Vertreters der Bf, „die Ladung werde aber nicht an den steuerlichen Vertreter zugestellt“ wurde vom Zeugen verneint.

Der Geschäftsführer der Bf führte aus, dass entweder ein Termin mit ihm telefonisch vereinbart worden sei oder man habe ihm einen anderen Grund für das Gespräch genannt.

Auf die Frage der Vorsitzenden, ob der Geschäftsführer der Bf wisse, welcher Grund genannt worden sei, antwortete dieser, dass man auf der Baustelle gewesen sei. Die betroffenen Personen hätten die Werkverträge nicht bei sich gehabt. Diese hätten ihn angerufen und gesagt, dass die Finanzpolizei da sei. In dem Moment, in dem die Finanzpolizei auf der Baustelle gewesen sei, habe er mit der Finanzpolizei telefoniert und habe einem Herrn am Telefon erklärt, dass die Arbeiter Subunternehmer seien und er habe gefragt, ob er die Werkverträge auf die Baustelle bringen solle oder ob auf mich zugekommen werde. Ich erhielt die Antwort, dass man sich bei mir melden werde.

Die Frage des Vertreters der Amtspartei, wie die Vorschriften bezüglich einer Person seien, die der deutschen Sprache nicht mächtig sei, wie in einem derartigen Fall vorzugehen sei, beantwortete der Zeuge damit, dass ein Dolmetscher beigezogen werde.

Die Frage des Vertreters der Amtspartei, ob man von Seiten der KIAB versucht habe auch ohne Dolmetscher, so „mit Händen und Füßen“ zu reden, verneinte der Zeuge und fügte hinzu, dass in diesem Fall entweder spontan ein Dolmetscher beigezogen werde oder es gebe einen neuen Termin in Anwesenheit eines Dolmetschers.

Der Vertreter der Amtspartei fragte zunächst den Zeugen, ob dieser mit der Niederschrift vertraut sei und fügt hinzu, dass die steuerliche Vertretung vorbringe, dass in einem hohen

Redetempo und über hochkomplexe Rechtsprobleme gesprochen worden sei. Der Zeuge führte dazu aus, dass nur der Sachverhalt festgestellt werde, rechtliche Probleme würden nicht besprochen. Es komme eventuell zu einem Strafantrag, der in einem weiteren Verfahren an die Bezirkshauptmannschaft/ den Magistrat weitergeleitet werde.

Auf die Frage des Vertreters der Bf, in welcher Funktion Herr ***Gf*** einvernommen worden sei, antwortete der Zeuge, als Auskunftsperson.

Nach Beendigung der Einvernahme des zweiten Zeugen, Herrn ***Z2***, wurde die mündliche Verhandlung fortgesetzt.

Dem Geschäftsführer der Bf wurden zunächst seine Ausführungen aus dessen Schreiben vom 11.05.2022, in Erinnerung gerufen, wonach er hörbehindert sei und ein sehr sensibel eingestelltes Hörgerät brauche, um in alltäglichen Situationen überhaupt verständlich hören zu können, und die beiden Beamten hätten bei der Befragung auf eine formelle sprachliche Weise über hochkomplexe Rechtsverhältnisse, in einem hohen Redetempo über allerlei Sachen ausgefragt, wobei teilweise der Inhalt des Gespräches nicht eindeutig klar gewesen sei und des Weiteren auch die Niederschrift, d.h. das Gesagte des Befragten nicht einhundertprozentig transkribiert worden sei und seine Aussagen in einem nicht perfekten Deutsch, insbesondere noch im Jahr 2013, als seine Deutschkenntnisse noch deutlich schlechter gewesen seien, falsch interpretiert worden seien.

Im Zusammenhang mit diesen Ausführungen wurde der Geschäftsführer der Bf ersucht, jene Textstellen in der Niederschrift der KIAB vom ***Datum2*** zu benennen, in denen er zu hochkomplexen Rechtsverhältnissen befragt worden sei und dazu Aussagen getroffen habe. Der Geschäftsführer der Bf antwortete, dass es prinzipiell darum gehe, dass man ihm gesagt habe, dass es ein allgemeines Gespräch sei, wer für ihn gearbeitet habe und in welchem Verhältnis diese Person zu ihm stehe (Dienstnehmer, Subunternehmer). Man habe sich Werkverträge angesehen. Zu diesen Werkverträgen habe ihm sein ehemaliger Steuerberater, Herr ***Stb***, gesagt, dass diese Verträge in Ordnung seien. Für ihn sei es lediglich ein allgemeines Gespräch gewesen. Sein Assistent, Herr ***H***, der der deutschen Sprache mächtig sei, und ihn bei seinen geschäftlichen Tätigkeiten unterstütze, sei bei diesem Gespräch nicht anwesend gewesen. Er habe konkret gefragt, ob das Gespräch mit einem Tonband aufgenommen werde, er sei der Auffassung gewesen, dass offizielle Gespräche aufgenommen würden, dadurch dass es nicht aufgenommen worden sei, hätte er sich gedacht, es handle sich nur um ein allgemeines Gespräch. Seine Aussagen seien allgemeiner Natur gewesen und nicht bezogen auf die Subunternehmer im konkreten Fall.

Auf die Frage des Berichterstatters, dass die Aussagen mittels Laptop niederschriftlich festgehalten worden seien, habe Herr ***Gf*** mitbekommen, antwortete dieser, dass es für ihn ein allgemeines Gespräch gewesen sei, es sei ihm nicht bewusst gewesen, dass seine Aussagen rechtlich Folgen hätten.

Der Berichterstatter verwies darauf, dass laut Firmenbuch die beschwerdeführende Kommanditgesellschaft im März 2007 gegründet worden sei und Herr ***Gf*** seit nunmehr

15 Jahren deren Geschäftsführer sei. In diesem Zusammenhang wurde der Geschäftsführer der Bf gefragt, wer – vor allem in den ersten Jahren seiner beruflichen Tätigkeit als Geschäftsführer der KG – die umfangreichen Behördenwege erledigt, die Kundengespräche geführt und die Vertragsbedingungen ausgehandelt habe, angesichts seiner Hörbehinderung und seiner mangelnden Sprachkenntnisse. Der Geschäftsführer der Bf antwortete, dass es am Anfang einen Mitgesellschafter, der angestellt gewesen sei, gegeben habe. Später seien ihm ein Assistent, dann sein Sohn, die über gute Deutschkenntnisse verfügten, beigestanden. Bezüglich der Rechnungen sei sein steuerlicher Vertreter, ***Stb***, zuständig gewesen. Wie gesagt, bei wichtigen Terminen, Behördengesprächen, sei sein persönlicher Assistent dabei gewesen. Herr ***Gf*** verwies darauf, dass er der slowakischen Sprache mächtig sei, seine Gattin Slowakin sei und er slowakischer Staatsbürger sei und die Gespräche mit den slowakischen Subunternehmern auf Slowakisch stattgefunden hätten.

Auf die Frage der Laienrichterin, warum er bei dem Gespräch mit der KIAB niemand beigezogen habe, der der deutschen Sprache mächtig sei, antwortete Herr ***Gf***, dass er sich in die Falle gelockt gefühlt habe, er habe sich vor Unterschrift dieses Protokolls mit seinem Steuerberater besprechen wollen. Die KIAB habe ihm schmackhaft gemacht, einfach zu unterschreiben, weil es sich um keine große Sache handle.

Der Berichterstatter verwies darauf, dass im Zuge der Befragung durch die Finanzpolizei am ***Datum2*** von Herrn ***Gf*** Werkverträge mit Herrn ***S1*** und Herrn ***S2*** vorgelegt worden seien. Als Beilage zur Beschwerde (20.03.2018) seien unter anderem auch für Herrn ***S1*** und Herrn ***S2*** Werkverträge vorgelegt worden, wobei sich die zweite Seite dieser Werkverträge von jener, die bei der Befragung durch die Finanzpolizei vorgelegt worden seien, unterscheide. In diesem Zusammenhang wurde Herr ***Gf*** gefragt, wie es möglich sei, dass für ein und dieselbe Person verschiedene Werkverträge verfasst worden seien. Herr ***Gf*** antwortete wörtlich: „Auf der zweiten Seite handelt es sich um einen Anhang, der damals nicht kopiert wurde“.

Auf die Frage des Berichterstatters, warum sich der Anhang geändert habe, antwortete Herr ***Gf***, man dürfe nicht vergessen, dass es 10 Jahre her sei und er sich nicht an alles genau erinnern könne. Dabei handle es sich um einen Fehler. Das sei insofern erklärbar, dass der Subunternehmer mit einer Vertragsvorlage gekommen sei und er diese abgelehnt habe. Obwohl dieser Vertrag abgelehnt worden sei, sei er versehentlich trotzdem unterschrieben worden, obwohl für ihn nur der zweite Werkvertrag Gültigkeit besitze. Prinzipiell gelten nur jene Verträge, die im Verfahren vorgelegt worden seien.

Auf die Frage des Berichterstatters, warum die von den slowakischen Fliesenlegern erbrachten Leistungen bis zur Befragung durch die Finanzpolizei (***Datum2***) ausschließlich nach Stunden und danach nach Quadratmeter bzw mit Pauschalen abgerechnet worden seien, antwortete Herr ***Gf***, das hänge von der konkreten Arbeitsleistung ab. Kleine Aufträge würden pro Stunde abgerechnet sowie leichte Sanierungsarbeiten. Bei größeren Baustellen werde nach Quadratmeter abgerechnet. Grundsätzlich gelten die Werkverträge, aber für jede Baustelle seien mündliche spezielle Vereinbarungen gemacht worden. Zu diesen

verfahrensgegen-ständlichen Verträgen habe es nur einen Werkvertrag gegeben. Das seien allgemeine Verträge gewesen, weil man am Anfang den Preis nicht habe fixieren können. Auf den Hinweis des Berichterstatters, dass es sich bei der „***I***“ um keine kleine Baustelle gehandelt habe, die Mitarbeiter jedoch pro Stunde bezahlt worden seien, entgegnete Herr ***Gf*** wörtlich: „Es ist eine normale Geschäftstätigkeit, dass man sich an die Verträge nicht hält“.

Der Vertreter der Bf verwies darauf, dass es sich hier um einen Rahmenvertrag handle und Herr ***Gf*** ergänzte, dass es Rahmenverträge gegeben habe, in denen die wesentlichen Vertragspunkte fixiert worden seien, die aber auf Grund der wirtschaftlichen Situation nicht immer eingehalten worden seien. Es sei normal gewesen, dass die vereinbarten Vertragsbestimmungen nicht immer eingehalten worden seien. Herr ***Gf*** fügte hinzu, dass er Aufträge bekommen hätte, und er hätte ab und zu mehr oder weniger verrechnet. Die Frage des Berichterstatters, dass die Verträge nur auf dem Papier bestanden hätten aber gelebt sei etwas Anderes worden, verneinte Herr ***Gf***.

Auf die Frage des Berichterstatters, warum in den Werkverträgen Quadratmeterpreise zwischen 8 € und 12 € vereinbart worden seien, während in den Rechnungen Quadratmeterpreise zwischen 15 € und 28 € verrechnet worden seien, antwortete Herr ***Gf***, dass sich die Verträge auf Grund der wirtschaftlichen Situation änderten. Bei größeren Flächen sinke der Preis, bei kleineren Flächen erhöhe sich der Preis.

Auf die Frage des Berichterstatters, warum die Baustelle „***I***“ in Stunden abgerechnet worden sei, antwortete Herr ***Gf***, dass er sich nicht mehr erinnern könne. Er glaube, das sei eine Sanierungstätigkeit eines Auftraggebers gewesen, der in Stunden abgerechnet habe. Er könne sich erinnern, das sei nur eine Sanierungstätigkeit gewesen, es sei um ein Arbeiterwohnheim für einen Steuerberater gegangen.

Der Berichterstatter verwies darauf, dass in den vorgelegten „Werkverträgen“ die Höhe des Entgelts pro Stunde bzw pro Quadratmeter vereinbart worden sei, während die Verrechnung von Pauschalen in den „Werkverträgen“ nicht vorgesehen gewesen sei und fragte, wie die Höhe der jeweiligen Pauschale ermittelt worden sei. Herr ***Gf*** wies darauf hin, dass er diese Frage schon beantwortet hätte. Wenn der Kunde, der Auftraggeber, von ihm wolle, dass er pro Stunde abrechne, dann rechne er pro Stunde ab. Auf der ***Baustelle L*** hätte er pro Quadratmeter abgerechnet. Er überlege sich wie viel Arbeitszeit und Material ihn eine Sanierung koste und schlage dem Kunden einen Pauschalpreis vor.

Die Frage der Vorsitzenden, ob es dafür eine Kalkulation gebe, verneinte Herr ***Gf*** und ergänzte, dass es nur eine Vereinbarung gebe. Er bekomme einen Auftrag um 1.000 €, wenn er einen Subunternehmer finde, der die Arbeit für 700 € mache, hätte er 300 € Gewinn. Er habe nur Aufträge angenommen, wo er gewusst hätte, dass er die Arbeiten auch machen könne. Der Berichterstatter führte aus, dass in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung der KG für das Geschäftsjahr 2013 eine Aufwandsposition „Fremdarbeit (slowakische Unternehmung)“ in Höhe von 85.600 € ausgewiesen werde und fragte dazu, warum die beiden Rechnungen von Herrn ***S7*** in Höhe von insgesamt 6.115 € (= 2.665 € + 3.450 €) in der Gesamtsumme des

Kontos „Fremdarbeit (slowakische Unternehmung)“ in Höhe von 85.600 € nicht enthalten sei. Der Geschäftsführer der Bf sagte, dazu, dass er das mit seinem Steuerberater besprechen müsse, da kenne er sich nicht aus.

Der Berichterstatter verwies darauf, dass die Betriebsprüferin in ihrer Stellungnahme zur Beschwerde unter anderem ausgeführt habe, dass Herr ***B*** von der Kanzlei ***Stb*** ihr gegenüber zum Ausdruck gebracht hätte, dass die Firma ***Bf*** nur 2013 ausländische Dienstnehmer beschäftigt hätte. Auf die Frage des Berichterstatters, ob das stimme, antwortete der Geschäftsführer der Bf, dass er die Chance gehabt hätte, seine Verträge mit slowakischen Subunternehmern zu erfüllen. Er könne sich daran nicht mehr erinnern.

Der Berichterstatter führte aus, dass in der Beschwerde vorgebracht worden sei, dass jede einzelne Baustelle (bzw jedes Werk) einzeln abgerechnet worden sei. Bei den 47 dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Rechnungen handle es sich ausschließlich um Monatsabrechnungen: die an der Baustelle bzw dem Werk „***I***“ erbrachten Leistungen seien von fünf Arbeitern mit insgesamt 17 Rechnungen abgerechnet worden, die an der Baustelle bzw dem Werk „***Baustelle C***“ erbrachten Leistungen seien von vier Arbeitern mit insgesamt fünf Rechnungen abgerechnet worden, die an der Baustelle bzw dem Werk „***Baustelle K***“ erbrachten Leistungen seien von zwei Arbeitern mit insgesamt fünf Rechnungen abgerechnet worden, die an der Baustelle bzw dem Werk „***Baustelle L***“ erbrachten Leistungen seien von vier Arbeitern mit insgesamt sechs Rechnungen abgerechnet worden. Weder die Baustelle bzw das Werk „***I***“, noch „***Baustelle C***“, noch „***Baustelle K***“, noch „***Baustelle L***“ seien als einzelne Baustelle bzw als Werk abgerechnet worden. Auf die Frage des Berichterstatters, in welcher der 47 vorgelegten Rechnungen ausschließlich eine einzelne Baustelle bzw ein einzelnes Werk abgerechnet worden sei, antwortete der Geschäftsführer der Bf, dass jeder Arbeiter (Subunternehmer) eine bestimmte Spezialisierung habe und an einer bestimmten Stelle arbeite, zB 1. oder 2. Stock. Es sei vereinbart worden, dass sie monatlich eine Rechnung hätten ausstellen wollen. Manche „Subunternehmer“ wollten auch wöchentlich abrechnen. Dies sei aber nicht praktisch. Die slowakischen Mitarbeiter seien eher misstrauisch und hätten Vorauszahlungen wollen, dem habe er aber nicht zustimmen können, weshalb er monatlich abgerechnet habe. Der Geschäftsführer der Bf verwies darauf, dass er sich auf seinen Steuerberater, Herrn ***Stb***, verlassen hätte, was er ihm geschickt hätte und er sei davon ausgegangen, dass die Rechnungen ordnungsgemäß ausgestellt worden seien. Die Rechnungen hätten die Leute erstellt, die sich mit einer Rechnungsausstellung auskennen würden. Vorgebracht wurde auch, dass die Subunternehmer ihre Einnahmen in der Slowakei versteuert hätten.

Mit Hinweis darauf, dass auf jeder der 17 Rechnungen, die im Zusammenhang mit dem Werk „***I***“ ausgestellt worden seien, finde sich der Hinweis „Beträge dankend in bar erhalten!“ stellte der Berichterstatter die Frage, wie Herr ***Gf*** den Umstand erkläre, dass in der Beschwerde vorgebracht worden sei, dass der Werklohn erst nach Vollendung des Werk ausbezahlt worden sei. Herr ***Gf*** verneinte die Frage und verwies darauf, dass er nur ein Muster zur Verfügung gestellt hätte.

Der Berichterstatter führte aus, dass in der Beschwerde ausgeführt worden sei, dass die Subunternehmer über eine eigene betriebliche Firmenstruktur verfügt hätten (Briefpapier, Firmenadresse in der Slowakei). Da aber niemals das erwähnte Briefpapier vorgelegt worden sei und in Punkt 4 der Werkverträge vereinbart worden sei, dass der Auftragnehmer dem Auftraggeber für die oben erwähnten Tätigkeiten die benötigten Rechnungen stelle, die Rechnungen aber tatsächlich ein einheitliches Erscheinungsbild hätten, wurde Herr ***Gf*** gefragt, ob er die Rechnungen geschrieben hätte. Herr ***Gf*** beantwortete die Frage dahingehend, dass es einzelne Arbeiter gewesen seien, die einen Gewerbeschein gehabt hätten und die als Subunternehmer tätig gewesen seien und deshalb hätte er ihnen eine Vorlage für die Rechnungen gegeben.

Im Hinblick darauf, dass in der Beschwerde ausgeführt worden sei, dass die Subunternehmer Aufträge hätten ablehnen können, stellte der Berichterstatter die Frage, aus welcher Klausel des Werkvertrages sich dieses Vorbringen ableiten lasse. Herr ***Gf*** antwortete, dass es Sachen gebe, die normal verständlich seien, die nicht schriftlich festgehalten werden müssten. Jeder hätte jederzeit gehen können und wenn er die Arbeit nicht erledigt hätte, hätte er auch kein Geld bekommen.

Der Vertreter der Bf verwies auf § 313a BAO und auf § 159 StPO und stellte folgende Beweisanträge:

1. Sämtliche vier Werkunternehmer sollen verhört werden
2. Die Werkunternehmer sollen die steuerliche Behandlung in der Slowakei vorlegen
3. Das BFG möge im Rahmen der Amtshilfe von Amts wegen die slowakischen Finanzämter ersuchen, über die dortige steuerliche Behandlung der Werkunternehmer Auskunft zu geben.
4. Antrag auf Vertagung.

Nach Beratung wurden alle Beweisanträge vom Senat abgelehnt.

Auf die Frage des Vertreters der Bf an den Geschäftsführer der Bf, seit wann die Bf von ***Stb*** vertreten werde und ob bereits Außenprüfungen und Kontrollen stattgefunden hätten, antwortete Herr ***Gf***, dass er von ***Stb*** seit der Gründung des Unternehmens vertreten werde, es habe eine Kontrolle durch das Finanzamt Niederösterreich gegeben, wobei keine Feststellungen getroffen worden seien.

Auf die Frage des Vertreters der Bf an den Geschäftsführer der Bf, ob es damals diese Werkverträge auch schon gegeben hätte und ob sie anders ausgesehen hätten, antwortete Herr ***Gf***, dass die Werkverträge gleich gewesen seien und es seien auch monatliche Abrechnungen gewesen, so wie jetzt.

Der Vertreter der Bf wies darauf hin, dass es wegen dieser Kontrolle durch die KIAB ein verwaltungsstrafrechtliches Verfahren beim Magistrat gegeben habe, welches durch die magistratische Bezirksbehörde (gemeint: das Verwaltungsgericht Wien) eingestellt worden sei. Das Urteil (gemeint: Erkenntnis) des Verwaltungsgerichtes Wien wurde vorgelegt und zum Akt genommen (***GZ***).

Der Vertreter der Bf verwies weiters, dass es in diesem Fall ein Finanzstrafverfahren gegeben habe, welches ebenfalls eingestellt worden sei. Der Bescheid des Finanzamtes Wien (richtig:

Einleitung des Strafverfahrens durch das Finanzamt ***M***) wurde vorgelegt und zum Akt genommen.

Der Vertreter der Bf führte aus, dass sich das Erfordernis der Stelligmachung des Zeugen ***S1*** erst heute auf Grund eines Vorhaltes von ***R2*** ergeben habe, wonach die Werkverträge Beilage 8 (gemeint: 7, Anmerkung: Werkvertrag mit ***S1***, vorgelegt an die KIAB anlässlich der Befragung am ***Datum2***) und 13 (Anmerkung: Werkvertrag mit ***S1***, vorgelegt als Beilage zur Beschwerde vom 20.03.2018) sich auf Seite 2 unterscheiden.

Nach Beratung des Senates wurde der Beweisantrag abgelehnt.

Der Vertreter der Amtspartei verwies auf das bisherige Vorbringen und die Frage der Laienrichterin, ob in diesem Fall die Krankenkasse ein Verfahren eingeleitet hätte, verneinte der Geschäftsführer der Bf.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Bf ist eine Kommanditgesellschaft, die im Jahr 2007 gegründet wurde und die im Streitjahr 2013 den Handel und die Verlegung von Natursteinen und keramischen Fliesen betrieb. Unbeschränkt haftender Gesellschafter und Geschäftsführer der Bf ist seit ihrer Gründung Herr ***Gf***.

Bei einer Kontrolle der Baustelle ***Baustelle C***, durch die KIAB am ***Datum1*** wurden Herr ***S2*** und Herr ***S1*** angetroffen.

Im Zuge der Befragung des Geschäftsführers der Bf, Herrn ***Gf***, am ***Datum2***, als Auskunftsperson durch die KIAB, hat dieser weder auf seine mangelnden Deutsch-kenntnisse noch auf seine Hörbehinderung hingewiesen noch gab es von Seiten der amts handelnden Organe der KIAB Wahrnehmungen bezüglich mangelnder Deutschkenntnisse und einer Hörbehinderung des Geschäftsführers der Bf.

Die slowakischen Staatsangehörigen ***S1***, ***S2***, ***S4***, ***S5*** und ***S3*** sowie ***S6*** und ***S7*** waren im Jahr 2013 als Dienstnehmer der Bf auf Baustellen tätig. Sie waren mit dem Verlegen von Platten und Fliesen (***S1***, ***S2***, ***S4***, ***S5*** und ***S3***) sowie dem „Ausgleichen, Spachteln, Isolieren und Ausmalen“ (***S6***, ***S7***) beschäftigt und haben ihre Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt.

Herr ***S3*** hatte als einziger der erwähnten slowakischen Staatsangehörigen im Jahr 2013 das 60. Lebensjahr vollendet. Die Summe der Arbeitslöhne, die Herrn ***S3*** im Streitjahr 2013 von der Bf gewährt wurde, beträgt 17.033 €.

Die Entlohnung der erwähnten Arbeit erfolgte zeitraumbezogen pro Monat. Bis zur Befragung des Geschäftsführers der Bf durch die KIAB am ***Datum2*** erfolgte die Entlohnung nach geleisteten Stunden, danach nach geleisteten Quadratmetern oder Pauschalen.

Aufzeichnungen, Kalkulationen oder Vereinbarungen über das Zustandekommen der Höhe des jeweiligen Pauschalbetrages existieren nicht.

Die von den Arbeitern geführten Stundenlisten wurden vom Geschäftsführer der Bf kontrolliert und bildeten die Grundlage für die an die Bf gestellten Rechnungen.

Die Arbeitskontrolle und die Anweisungen erfolgten durch den Geschäftsführer der Bf.

Die Arbeiter wurden nach Bedarf auf den Baustellen der Bf eingesetzt.

Im Fall eines Schadens haftete die Bf.

Die Möglichkeit der Vertretung im Fall einer Krankheit oder sonstigen Verhinderung der Arbeiter war nicht vorgesehen.

Firmenfahrzeuge, Werkzeug, Parkscheine, Dienstwohnung wurden den Arbeitern zur Verfügung gestellt.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 24.01.2018, der Niederschrift der KIAB vom ***Datum2*** mit Herrn ***Gf***, den im Rahmen der Befragung am ***Datum2*** von Herrn ***Gf*** vorgelegten Werkverträge mit Herrn ***S1*** und Herrn ***S2***, der Beschwerde vom 20.03.2018, dem Vorlageantrag vom 02.10.2018, den Schreiben vom 11.05.2022 und 27.10.2022, sowie der Niederschrift über die Einvernahme des Zeugen ***Z1***, der Niederschrift über die Einvernahme des Zeugen ***Z2***, der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 16.11.2022 und der folgenden Beweiswürdigung:

Im Vorlageantrag vom 02.10.2018 brachte die steuerliche Vertretung der Bf bezüglich Verständigungsschwierigkeiten mit Herrn ***Gf*** lediglich vor, dass bei der Einvernahme durch die Finanzpolizei auf die Kommunikationsschwierigkeiten ihres Mandanten nicht eingegangen worden sei und ihr Mandant die deutsche Sprache nicht perfekt und schon gar nicht Amtsdeutsch beherrsche. Eine Hörbehinderung von Herr ***Gf*** als Ursache für die vorgebrachten Kommunikationsschwierigkeiten wurden von der steuerlichen Vertretung der Bf nicht vorgebracht.

Mit Schreiben vom 11.05.2022 – das nicht von der steuerlichen Vertretung der Bf verfasst wurde – wurde nunmehr ausgeführt, dass Herr ***Gf*** hörbehindert sei und ein sehr sensibel eingestelltes Hörgerät brauche, um in alltäglichen Situationen überhaupt verständlich hören zu können. Weiters kämen dazu noch seine Deutschkenntnisse, die bereits im Jahr 2013,

zwar ausreichend gewesen seien, wenn es um die Kommunikation baurelevanter Sachverhalte ginge und auch sonst im üblichen betriebswirtschaftlichen Umgang, jedoch keinesfalls perfekt und mit einigen grammatikalischen Fehlern und Ausdrucksschwierigkeiten.

Im Rahmen der Einvernahme des Zeugen ***Z1*** vor dem Bundesfinanzgericht am 16.11.2022 wurde dieser vom Vertreter der Amtspartei gefragt, wie laut Vorschrift die Vorgangsweise sei, wenn jemand der deutschen Sprache nicht mächtig sei, woraufhin der Zeuge antwortete, dass ein Dolmetscher heranzuziehen sei und für den Fall, dass kein Dolmetscher sofort verfügbar sei, werde die Niederschrift an einem Tag in Anwesenheit des Dolmetschers aufgenommen. Auf die selbe Frage des Vertreters der Amtspartei, antwortete der zweite einvernommene Zeuge, Herr ***Z2***, vor dem Bundesfinanzgericht am 16.11.2022, dass für den Fall, dass die zu befragende Person der deutschen Sprache nicht mächtig sei, ein Dolmetscher beigezogen werde. Die weitere Frage des Vertreters der Amtspartei, ob man von Seiten der KIAB versucht habe, auch ohne Dolmetscher, so „mit Händen und Füßen“ zu reden, wurde vom Zeugen verneint und dieser hat – gleichlautend wie der erste Zeuge – darauf hingewiesen, dass entweder spontan ein Dolmetscher beigezogen werde oder es gebe einen neuen Termin in Anwesenheit eines Dolmetschers.

Auf Grund der übereinstimmenden Aussagen der einvernommenen Zeugen bezüglich der Vorgehensweise bei Befragungen von Personen, die der deutschen Sprache nicht mächtig sind, und dem Umstand, dass der in Rede stehenden Niederschrift vom ***Datum2*** keine Hinweise darauf zu entnehmen sind, dass es mangels ausreichender Deutschkenntnisse oder einer Hörbehinderung des Geschäftsführers der Bf zu Kommunikationsschwierigkeiten gekommen sei und die Beiziehung eines Dolmetschers erforderlich gewesen sei, geht der erkennende Senat davon aus, dass – unter Berücksichtigung der Deutschkenntnis des Geschäftsführers der Bf, die laut Schreiben des Geschäftsführers der Bf vom 11.05.2022 „bereits im Jahr 2013, ausreichend gewesen seien, wenn es um die Kommunikation baurelevanter Sachverhalte ginge“ – die Befragung von Herrn ***Gf*** am ***Datum2*** durch die KIAB ohne Kommunikations-schwierigkeiten erfolgt ist und den Angaben von Herrn ***Gf*** keine Missverständnisse zugrunde liegen.

Im Schreiben vom 11.05.2022 wird von Seiten der beschwerdeführenden Partei unter anderem auch vorgebracht, dass die beiden Kontrolleure des Finanzamtes in einem hohen Redetempo und über hochkomplexe Rechtsprobleme den Geschäftsführer der Bf ausgefragt hätten. Angesprochen auf dieses Vorbringen vom Vertreter der Amtspartei antwortete der Zeuge ***Z2*** bei seiner Einvernahme wörtlich: *„Bei uns wird nur der Sachverhalt festgestellt, rechtliche Probleme werden nicht besprochen“.*

Im Hinblick darauf, dass in der in Rede stehenden Niederschrift vom ***Datum2*** von der KIAB lediglich vom Befragten wiedergegebene Tatsachen festgehalten wurden, erscheint es dem erkennenden Senat nicht nachvollziehbar, dass im Zuge der Befragung hochkomplexe Rechtsprobleme besprochen worden seien.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung führte der Geschäftsführer der Bf bezüglich seiner Befragung durch die KIAB am ***Datum2*** unter anderem aus, dass er konkret gefragt habe, ob das Gespräch mit einem Tonband aufgenommen werde. Er sei der Auffassung gewesen, dass offizielle Gespräche aufgenommen würden. Dadurch, dass es nicht aufgenommen worden sei, hätte er sich gedacht, es handle sich nur um ein allgemeines Gespräch. Seine Aussagen seien allgemeiner Natur gewesen und nicht bezogen auf die Subunternehmer im konkreten Fall. Er sei sich nicht bewusst gewesen, dass seine Aussagen rechtliche Folgen hätten. Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die KIAB nach einer Baustellenkontrolle, angemeldet in den Räumlichkeiten der beschwerdeführenden Partei erschien, den Geschäftsführer als Auskunftsperson befragte und dieser vermeintliche „Werkverträge“ von Herrn ***S1*** und Herrn ***S2*** aushändigte, die Aussagen von Herrn ***Gf*** mit Laptop niederschriftlich von den amts handelnden Organen der KIAB festgehalten wurden und Herr ***Gf***, jede Seite der ausgedruckten Niederschrift unterschrieb, erscheint es dem erkennenden Senat nicht glaubwürdig, dass der Geschäftsführer der Bf dann zum einen davon ausgegangen sei, dass es sich um ein „allgemeines Gespräch“ gehandelt habe und zum anderen seine Aussagen sich nicht auf die „Subunternehmer“ bezogen hätten, zumal die bei der Baustellenkontrolle angetroffenen „Subunternehmer“ der einzige Anlass für die Befragung durch die KIAB waren.

Wenn der Geschäftsführer der Bf auf die Frage der Laienbeisitzerin, warum er bei dem Gespräch mit der KIAB niemand beigezogen habe, der der deutschen Sprache mächtig sei, antwortete dieser, dass er sich in die Falle gelockt gefühlt habe, er vor Unterschrift dieses Protokoll mit seinem Steuerberater besprechen habe wollen und die KIAB es ihm schmackhaft gemacht habe, einfach zu unterschreiben, weil es sich um keine große Sache gehandelt hätte, ist dem entgegenzuhalten, dass es Herrn ***Gf*** Entscheidung war, bei der Befragung durch die KIAB auf die Anwesenheit beispielsweise seines steuerlichen Vertreters oder seines deutsch sprechenden Mitarbeiters, Herrn ***H***, zu verzichten und er die Möglichkeit hatte, die Unterschrift zu verweigern. Auch wenn „es sich um keine große Sache gehandelt“ haben mag, so ist bei einem Geschäftsmann und langjährigen Geschäftsführer eines Unternehmens wohl davon auszugehen, dass ihm bewusst war, dass er mit seiner Unterschrift unter die im Rahmen der Befragung durch die KIAB verfasste Niederschrift die Richtigkeit der schriftlich festgehaltenen Angaben bestätigt.

Herr ***Gf*** wurde am ***Datum2*** von der KIAB als Auskunftsperson befragt und seine Angaben wurden niederschriftlich festgehalten. Darin heißt es unter anderem wie folgt wörtlich: *„Bei den auf der Baustelle in ***Baustelle C*** angetroffenen slowakischen Arbeitern handelt es sich um selbständige Fliesenleger, Hr. ***S1*** und Hr. ***S2***. Ich habe mit den beiden Männern Werkverträge abgeschlossen. Diese sind vom 4.2.2013 bis zum 31.12.2013. Inhalt dieser Werkverträge ist das Verlegen von Platten und Fliesen. Es wird ein Stundenlohn von 8,- bis 10,- Euro oder eine Abrechnung nach m² vereinbart. Ebenso wird für die Zeit der Arbeiten eine Dienstwohnung den beiden Herren zur Verfügung gestellt. Werkzeug wird durch*

die Fa. ***Bf*** bereitgestellt. Transportfahrten und Überführungen von Arbeitern wird gleichfalls durch meine Firma gemacht (Verträge werden vorgelegt). Eine Arbeitshose mit Firmenlogo und ein Paar Sicherheitsschuhe werden den Arbeitern gegeben. Für diese Kosten kommt die Fa. ***Bf*** auf. Ebenso werden Kurzparkscheine von mir zur Verfügung gestellt. Die Dienstwohnung befindet sich in ***Dienstwohnung-Adr***. Es werden noch weiter drei Arbeitnehmer auf selbständiger Basis durch meine Firma beschäftigt. Dabei handelt es sich um Hrn. ***S6***, Hrn. ***S3***, Hr. ***S5*** und Hrn. ***S4***. Hr. ***S7*** wurde in 2013 durch mich beschäftigt, jetzt aber nicht mehr (die Unterlagen werden durch mich bis zum 17.06.2013 per Mail übermittelt). Alle Selbständigen haben den gleichen Vertrag mit meiner Firma abgeschlossen. Die Verträge werden auf eine bestimmte Zeit abgeschlossen. Nicht für eine bestimmte Baustelle oder eine bestimmte Tätigkeit. Die selbständigen Personen werden dann nach Bedarf auf meinen Baustellen eingesetzt. [...] Im Fall eines Schadens haften nicht die Werkvertragsnehmer, sondern die Fa. ***Bf***. Die Kontrolle der Arbeitszeiten erfolgt in dieser Form, daß die Arbeiter eine Stundenliste führen. Diese Zeiten werden dann von mir kontrolliert. Diese Aufzeichnungen sind dann die Grundlage für die Rechnungen, die durch sie an mich gestellt werden. Die Abrechnungen erfolgen einmal am Monatsende. Firmenfahrzeuge werden für die Selbständigen von meiner Firma zur Verfügung gestellt. Falls Baumaterial auf einer Baustelle benötigt wird, wird es von mir besorgt. Es kann sein, daß ich dann einen von ihnen Arbeitsmaterial holen schicke. Dies erfolgt dann auf Lieferschein. Im Fall einer Krankheit oder einer sonstigen Verhinderung der Werkvertragsnehmer darf er auf keinen Fall eine Vertretung schicken. Von mir wird alles zur Verfügung gestellt. Das einzige was sie mitbringen, sind ihre sonstige Kleidung und ihre Arbeitskraft. Die Arbeitskontrolle und die Anweisungen erfolgen durch mich. Ebenso erfolgt die Koordination durch mich. Ich schicke dann gegebenenfalls die Werkvertragsnehmer auf andere Baustellen von mir.“

Auf der Rückseite der erwähnten, vorgelegten, beiden gleichlautenden „Werkverträge“ heißt es wörtlich: „Folgende Leistungen werden den Arbeitnehmern von der Firma ***Bf*** zur Verfügung gestellt: Wohnraum in Form einer Dienstwohnung in Wien sowie für Arbeiten in Wien Umgebung sowie im Umkreis von 40 KM. Wohnraum für darüberhinaus entfernte Bauvorhaben wird in Form von Hotelzimmern / Zimmern sowie Pensionen udgl. zur Verfügung gestellt. Werkzeuge sowie alles für die Bewältigung des Arbeitsaufwandes Erforderliche wird den Arbeitnehmern seitens der Firma ***Bf*** zur Verfügung gestellt. Transportfahrten sowie Überführungen der Arbeitnehmer und der Werkzeug, aber auch allfällige Fahrtkosten für selbständige Fahrten mit öffentlichen oder privaten Verkehrsmitteln werden den Arbeitnehmern seitens der Firma ***Bf*** zur Verfügung gestellt.“

Die Angaben, die Herr ***Gf*** im Rahmen der Befragung durch die KIAB zu Herrn ***S1*** und Herrn ***S2***, und zu den mit ihnen geschlossenen vermeintlichen „Werkverträgen“ gemacht hat und niederschriftlich festgehalten wurden, decken sich genau mit den auf der Rückseite der „Werkverträge“ wiedergegebenen Leistungen, die den Arbeitnehmern von der Firma ***Bf*** zur Verfügung gestellt worden seien bezüglich Wohnraum in Form einer Dienstwohnung, Werkzeug sowie alles für die Bewältigung des Arbeitsaufwandes Erforderliche,

Transportfahrten und Überführungen der Arbeitnehmer.

Soweit die steuerliche Vertretung der Bf im Vorlageantrag vorbringt, dass aufgrund der Kommunikationsschwierigkeiten der Befragte davon ausgegangen sei, dass sich die ihm gestellten Fragen auf die angestellten Arbeiter bezögen, wird dem entgegengehalten, dass Grund für die Befragung die Baustellenkontrolle am ***Datum1*** in ***Baustelle C*** und die Beschäftigung von Herrn ***S2*** und Herrn ***S1*** war, dass Herr ***Gf*** angegeben hat, dass es sich bei den auf der erwähnten Baustelle angetroffenen Arbeitern um selbständige Fliesenleger, Hr. ***S1*** und Hr. ***S2*** handle, dass er mit den beiden Männern Werkverträge abgeschlossen habe, dass für die Zeit der Arbeiten eine Dienstwohnung den beiden Herren zur Verfügung gestellt werde, dass die selbständigen Personen nach Bedarf auf seinen Baustellen eingesetzt würden, dass im Fall eines Schadens nicht die Werkvertragsnehmer, sondern die Fa. ***Bf*** hafte, dass Firmenfahrzeuge für die Selbständigen von seiner Firma zur Verfügung gestellt würden und dass im Fall einer Krankheit oder sonstigen Verhinderung der Werkvertragsnehmer auf keinen Fall eine Vertretung schicken dürfe. Im Hinblick darauf, dass die aus der Niederschrift vom ***Datum2*** zitierten Angaben des Herrn ***Gf*** ausdrücklich zu den „Werkvertragsnehmer“, den „Selbständigen“ bzw „den beiden Herren“ gemacht wurden, erscheint dem erkennenden Senat das Vorbringen von Herrn ***Gf***, dass aufgrund der Kommunikationsschwierigkeiten der Befragte davon ausgegangen sei, dass sich die ihm gestellten Fragen auf die angestellten Arbeiter bezogen hätten, nicht glaubhaft.

Mit E-Mail vom 28.08.2017 wurde die steuerliche Vertretung informiert, dass eine Lohnabgabenprüfung bei der Bf durchgeführt werde. Gleichzeitig wurden etwaige Werkverträge abverlangt. Da dem Ersuchen nicht entsprochen wurde, wurde mit E-Mail vom 15.01.2018 erneut um Übermittlung der Werkverträge ersucht, woraufhin lediglich die erste Seite jenes „Werkvertrages“ bezüglich Herrn ***S1*** nachgereicht wurde, der bereits im Rahmen der Befragung des Geschäftsführers der Bf durch die KIAB am ***Datum2*** vorgelegt wurde.

Als Beilage zur Beschwerde vom 20.03.2018 wurden unter anderem „Werkverträge“ für Herrn ***S1***, Herrn ***S2***, Herrn ***S3***, Herrn ***S4*** und Herrn ***S5*** vorgelegt, wobei sich die zweite Seite dieser „Werkverträge“ von jener, die bei der Befragung durch die KIAB vorgelegt wurden, dahingehend unterscheidet, als nunmehr die Vertragspartner nicht mehr als Arbeitnehmer sondern als „Subunternehmer“ bezeichnet, sie unter anderem zur Gewährleistung und Behebung von Mängel auf eigene Kosten verpflichtet und ihnen weder Werkzeuge noch Transportmittel zur Verfügung gestellt werden.

Auf die Frage des Berichterstatters in der mündlichen Verhandlung, wie es möglich sei, dass für ein und dieselbe Person verschiedene „Werkverträge“ verfasst worden seien, antwortete Herr ***Gf***, dass es sich dabei um einen Fehler handle. Das sei insofern zu erklären, als der Subunternehmer mit einer Vertragsvorlage gekommen sei und er diese abgelehnt hätte. Trotzdem hätte er diesen Vertrag versehentlich unterschrieben, obwohl für ihn nur der zweite

„Werkvertrag“ Gültigkeit besitze. Prinzipiell gelten nur jene Verträge, die im Verfahren vorgelegt worden seien.

Wenn der Geschäftsführer der Bf den Umstand, dass mit Herrn ***S1*** und Herrn ***S2*** für ein und den selben Zeitraum „Werkverträge“ geschlossen wurden, die das selbe Datum (01.02.2013) aber verschieden lautende Bedingungen ausweisen, nunmehr als Fehler und als versehentlich unterschrieben darstellt, so kann der erkennende Senat diesem Vorbringen deshalb keinen Glauben schenken, weil nach der allgemeinen Lebenserfahrung Erstaussagen von Parteien – weil unvorbereitet – erhöhte Glaubwürdigkeit zukommt. Wenn Herr ***Gf*** im Laufe des Beschwerdeverfahrens seine ursprünglichen im Rahmen der Befragung durch die KIAB gemachten Angaben in Abrede stellt, so schreibt der erkennende Senat dies der zunehmenden Kenntnis der steuerlichen Auswirkungen der ursprünglichen Angaben im Lauf des Abgabensverfahrens zu. Die Glaubwürdigkeit der Erstaussagen des Geschäftsführers der Bf wird dadurch erhärtet, dass sich die im Rahmen der Befragung durch die KIAB gemachten Angaben, in der Auflistung der den Auftragnehmern zur Verfügung gestellten Leistungen in der ursprünglichen Version der „Werkverträge“ wiederfinden, während diese, auf ein Dienstverhältnis hinweisende Leistungen, in der adaptierten Version der „Werkverträge“ nicht mehr aufscheinen. Dies spricht dafür, dass die von Herrn ***Gf*** bei seiner Befragung durch die KIAB gemachten Angaben sehr wohl den tatsächlichen Ablauf der Geschehnisse wiedergeben.

Dass der Geschäftsführer der Bf nach der Befragung durch die KIAB am ***Datum2*** nicht nur die „Werkverträge“ adaptiert hatte, sondern auch die Verrechnung der durch die Arbeiter erbrachte Leistungen, zeigt ein Blick auf die 47, mit Schreiben vom 27.10.2022, vorgelegten Rechnungen. Angesprochen darauf in der mündlichen Verhandlung durch den Berichterstatter, warum die von den slowakischen Arbeitern erbrachten Leistungen bis zur Befragung durch die KIAB ausschließlich nach Stunden und danach nach Quadratmeter bzw mit Pauschalen – wobei in den vermeintlichen „Werkverträgen“ die Möglichkeit der Verrechnung von Pauschalen nicht vereinbart ist – abgerechnet wurden, antwortete Herr ***Gf***, dass das von der konkreten Arbeitsleistung abhängt. Kleine Aufträge und leichte Sanierungsarbeiten würden pro Stunde, größere Baustellen nach Quadratmeter abgerechnet.

Demgegenüber geht aus den 47 übermittelten Rechnungen hervor, dass beispielsweise die Baustelle „***I***“ – für die die 5 slowakischen Fliesenleger Leistungen im Umfang von insgesamt 1.259,5 Stunden in insgesamt 13 Monatsrechnungen der Bf in Rechnung gestellt haben – der mit Abstand größte von der Bf übernommene und von den 5 slowakischen Fliesenlegern im Streitjahr 2013 ausgeführte Auftrag war. Die Erklärung des Geschäftsführers der Bf, wonach kleine Aufträge pro Stunde abgerechnet würden, erscheint nicht plausibel. Viel eher nachvollziehbar dafür, dass nach der Befragung des Geschäftsführers durch die KIAB in den Rechnungen nunmehr keine Stunden zur Verrechnung gelangten, erscheint eher der Umstand, dass durch die Bezahlung eines vom Erfolg unabhängigen Lohnes als Kennzeichen für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zu werten sei. Doch auch die Gewährung eines

leistungsbezogenen Entgeltes steht einem Dienstverhältnis ebenso wenig entgegen (vgl VwGH vom 02.04.2008, 2007/08/0038) wie die Verrechnung von Pauschalbeträgen einer Beurteilung der Tätigkeit als unselbständig (vgl VwGH vom 18.10.2017, Ra 2017/13/0066).

Soweit im Schreiben vom 11.05.2022 vorgebracht wird, dass die Abrechnungen nicht strikt am Monatsende erfolgt seien, aber eine bestimmte Korrelation vorhanden sein könne, da viele Aufträge ca. ein Monat zur Fertigstellung gebraucht hätten, ist diesem Vorbringen entgegenzuhalten, dass ausschließlicher Leistungszeitraum jeder einzelnen der 47 übermittelten Rechnungen ein Monat ist. Keine einzige der 47 Rechnungen weist einen längeren Leistungszeitraum als einen Monat auf. Vielmehr entspricht die vorgenommene monatliche Leistungsverrechnung den Angaben des Geschäftsführers der Bf im Rahmen der Befragung durch die KIAB am ***Datum2***, wo dieser angab, dass die Abrechnungen einmal am Monatsende erfolgt seien.

Bezüglich des Vorbringens der steuerlichen Vertretung in der Beschwerde vom 20.03.2018, dass der Werklohn erst nach Vollendung des Werks bzw nach dessen Abnahme anerkannt und ausbezahlt worden sei, ist darauf hinzuweisen, dass in den vorgelegten Rechnungen entweder nur die Anzahl der erbrachten Leistungsstunden bzw der geleisteten Quadratmeter oder jeweils nur die Art der Arbeiten, aber keine als Werk konkretisierte Leistung, beschrieben wurde und auch jeweils zeitraumbezogen nach Monaten abgerechnet wurde, ohne dass die Rechnungen Bezugnahmen auf bestimmte als Werk deutbare Leistungen enthalten hätten oder als Teil- oder Schlussrechnungen ausgewiesen gewesen wären.

Mit Beschwerde vom 20.03.2018 übermittelte die steuerliche Vertretung der Bf als „Subunternehmer Liste“ betitelte und in der Aufzählung der vorgelegten Beilagen als „Werkrechnungen“ bezeichnete, zeitraumbezogene Auftragserteilungen für jeden Auftragnehmer und jeden Monat. Diese weisen Eckdaten eines jeweiligen Auftrages aus, nämlich den Namen und die Unterschrift des Auftragnehmers, den Leistungszeitraum (Monat), den Leistungsort (Adresse der Baustelle), die Bezeichnung der zu erbringenden Leistungen, das Ausmaß der zu erbringenden Leistung in Stunden, m² bzw lfm oder die Höhe der Pauschale, den Firmenstempel der Bf und die Unterschrift des Geschäftsführers der Bf. Nicht enthalten sind in diesen Unterlagen konkrete Vereinbarungen über fixe Termine für den tatsächlichen Tätigkeitsbeginn bzw Fertigstellungstermin für den jeweiligen Auftrag, die konkrete Höhe des Stundenlohnes bzw des Entgelts pro Quadratmeter sowie ob es sich bei dem jeweiligen Auftrag lediglich um einen Teilauftrag zu einem konkreten Werk oder um die Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes handelt.

Im Hinblick darauf, dass es sich bei den mit den slowakischen Arbeitern geschlossenen, vermeintlichen „Werkverträgen“ um Rahmenvereinbarungen handelt, in denen keine Angaben darüber gemacht werden, dass an konkret benannten Baustellen oder bestimmten Projekt, ab festgelegten Zeitpunkten, in bestimmten Zeiträumen bestimmte „Werke“ zu erbringen sind, und die Rechnungen mangels diesbezüglicher Angaben weder als Teil- noch als Schlussrechnungen zu qualifizieren sind, gelangt der erkennende Senat zur Auffassung, dass die

Ausführung einzelner Werke weder vereinbart wurde noch dass solche tatsächlich erbracht wurden und somit nicht – wie es Werkverträgen entsprechen würde – von Zielschuldverhältnissen, sondern von zeitraumbezogen Dauerschuldverhältnissen auszugehen ist. Nicht zuletzt lassen auch die monatlichen Abrechnungen auf eine regelmäßige Beschäftigung der slowakischen Arbeitnehmer bei der Bf und somit auf Dienstverhältnisse schließen. Dafür, dass Dienstverhältnisse vorliegen, sprechen auch die Angaben des Geschäftsführers der Bf in der Befragung durch die KIAB am *****Datum2*****, wonach „die Verträge auf eine bestimmte Zeit abgeschlossen worden seien, nicht für eine bestimmte Baustelle oder eine bestimmte Tätigkeit. Die selbständigen Personen würden nach Bedarf auf seinen Baustellen (gemeint: den Baustellen der Bf) eingesetzt. Die Arbeitskontrolle und die Anweisungen erfolgten durch den Geschäftsführer der Bf. Ebenso erfolge die Koordination durch ihn. Er schicke dann gegebenenfalls die Werkvertragsnehmer auf seine anderen Baustellen.“

Mit den erwähnten, als „Subunternehmer Liste“ betitelten und in der Aufzählung der vorgelegten Beilagen in der Beschwerde als „Werkrechnungen“ bezeichneten, zeitraumbezogenen Auftragserteilungen hat der Geschäftsführer der Bf den slowakischen Arbeitern gesagt, wo sie die Arbeiten durchzuführen und welche Tätigkeiten sie konkret zu erbringen hätten. Der Geschäftsführer der Bf hat damit gegenüber den slowakischen Arbeitern ein auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft ausgerichtetes, persönliches Weisungsrecht ausgeübt und die erwähnten Arbeiter damit in die bestehenden betrieblichen Abläufe der Bf eingegliedert. Weisungsgebundenheit und Eingliederung sind daher zu bejahen. Bei einer Koordination der Arbeitseinsätze kann an der betrieblichen Integration und der damit zwangsläufig einhergehenden persönlichen Weisungsbefugnis des Arbeitgebers kein Zweifel bestehen.

Soweit im Schreiben vom 11.05.2022 vorgebracht wird, dass die Werkvertragsunternehmer eine qualitätsvolle Arbeit gewährleisten hätten müssen, die den Ö-Normen entspreche, so ist darin wohl nur die ordnungsgemäße Erfüllung ihrer Arbeitspflicht zu sehen, jedoch kein Zusammenhang zu einer unternehmerischen selbständigen Tätigkeit herzustellen, zumal Herr *****Gf***** in der Befragung durch die KIAB am *****Datum2***** diesbezüglich angab: „*Im Fall eines Schadens haften nicht die Werkvertragsnehmer, sondern die Fa. ***Bf***.*“

Wenn mit Schreiben vom 22.05.2022 aber vorgebracht wird, dass die Subunternehmer Fehler auf eigene Kosten hätten reparieren müssen und es durchaus mal vorgekommen sei, dass die Subunternehmer auch Verluste bei einem Auftrag verzeichnen hätten müssen, wird darauf hingewiesen, dass den Arbeitern aus den behaupteten Verbesserungsarbeiten weder nachweislich Kosten für eventuelle Materialkäufe entstanden sind noch konnten Auswirkungen auf die Höhe des Entgelts und damit den wirtschaftlichen Erfolg festgestellt werden.

Wenn der Geschäftsführer der Bf in der Befragung durch die KIAB am *****Datum2***** noch angibt, dass das Werkzeug durch die Firma *****Bf***** bereitgestellt und eine Arbeitshose mit Firmenlogo und ein Paar Sicherheitsschuhe den Arbeitern gegeben werde, so steht das Vorbringen im Schreiben des Geschäftsführers der Bf vom 11.05.2022, wonach die

sogenannten „Werkvertragsnehmer“ ihr eigenes Werkzeug verwendet und ihre Arbeitskleidung mitbracht hätte, der Beurteilung, dass Dienstverhältnisse vorliegen, nicht entgegen, da es auch von unstrittig in einem Dienstverhältnis stehenden Personen nicht unüblich ist, ihr eigenes Werkzeug zu verwenden (vgl VwGH vom 17.03.1966, Zl. 1574/65). Dem Umstand, dass die Arbeiten mit eigenem Werkzeug durchgeführt worden sind, hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 26.02.2020, Ra 2018/13/0008, keine ausschlaggebende Bedeutung beigemessen (vgl VwGH vom 31.07.2012, 2008/13/0071).

Wenn Herr ***Gf*** in der Befragung durch die KIAB am ***Datum2*** ausführte, dass im Fall einer Krankheit oder einer sonstigen Verhinderung der Werkvertragsnehmer diese auf keinen Fall eine Vertretung schicken dürften, demgegenüber aber im Schreiben vom 11.05.2022 vorgebracht wird, dass eine Vertretungsmöglichkeit für die Subunternehmer nicht nur gestattet, sondern auch erwünscht gewesen sei und bei Ausfällen die Subunternehmer die entstandenen Kosten hätten tragen müssen, wenn die eigenen Mitarbeiter der Bf die Bauarbeiten hätten komplettieren müssen, wird darauf hingewiesen, dass sich in den vorgelegten vermeintlichen „Werkverträgen“ keine Vereinbarungen bezüglich etwaiger Vertretungsmöglichkeiten finden, in keiner einzigen der 47 vorgelegten Rechnungen Kosten in Ansatz gebracht wurden, die der Bf aufgrund des Ausfalls eines Auftragnehmers entstanden seien und auch sonst keine Nachweise dafür erbracht wurden, dass Auftragnehmer für die Kosten hätten aufkommen müssen, die durch Arbeitsausfälle der Auftragnehmer der Bf verursacht worden wären. Der Umstand des Fehlens einer Vertretungsregelung in den vermeintlichen „Werkverträgen“ unterstreicht die Verwendung der Auftragnehmer in einem Unterordnungsverhältnis.

Soweit in Punkt 6 des vermeintlichen „Werkvertrages“ erwähnt wird, dass diesem Werkvertrag etwaige Gewerbeberechtigungen oder Zeugnisse des Auftragnehmers beigelegt würden und im Rahmen des Beschwerdeverfahrens Auszüge aus dem slowakischen Handelsregister übermittelt wurden, bleibt anzumerken, dass den tätigen Personen Gewerbebefugnisse zugekommen sind, keinen für die steuerliche Beurteilung maßgeblichen Umstand darstellt (vgl VwGH vom 18.12.2013, 2009/13/0230) und es keineswegs ausgeschlossen ist, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Dienstnehmer zusätzlich über einen Gewerbeschein verfügt (vgl VwGH vom 02.04.2008, 2007/08/0038).

Bezüglich der Ausführungen der steuerlichen Vertretung in der Beschwerdeschrift, wonach sich die Auftragnehmer die Arbeit frei hätten einteilen können und dem Vorbringen des Geschäftsführers der Bf im Schreiben vom 11.05.2022, demzufolge eine freie Zeiteinteilung innerhalb der Fristen den selbständigen Unternehmern selbstverständlich gegeben gewesen sei, ist darauf hinzuweisen, dass – abgesehen davon, dass in keinem der vermeintlichen „Werkverträge“ eine Frist vereinbart wurde – die Möglichkeit einer flexiblen Arbeitszeiteinteilung (innerhalb gewisser zeitlicher Grenzen) weder gegen das Bestehen einer persönlichen Abhängigkeit der Beschäftigten noch gegen deren Eingliederung in den Betrieb

(vgl VwGH vom 02.02.2010, 2009/15/0191) spricht. Soweit der Geschäftsführer der Bf in der Befragung vom ***Datum2*** durch die KIAB ausführte, dass die selbständigen Personen nach Bedarf auf seinen Baustellen eingesetzt würden, die Koordination durch ihn erfolge und er die Werkvertragsnehmer auf andere Baustellen von ihm schicke, wird darauf verwiesen, dass gerade ein Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten des Auftraggebers (nach dessen Bedarf) eine Eingliederung in dessen Unternehmensorganismus zum Ausdruck bringt (vgl VwGH vom 18.10.2017, Ra 2017/13/0066).

Zum Vorbringen der steuerlichen Vertretung in der Beschwerdeschrift, dass die Werkvertragsnehmer Aufträge hätten ablehnen können, ist Folgendes aufzuführen: Es besteht weder die (rechtliche) Verpflichtung, ein Dienstverhältnis einzugehen, noch eine (rechtliche) Verpflichtung, einen (selbständigen) Auftrag zu übernehmen. Ist aber ein Arbeitnehmer ein Dienstverhältnis eingegangen bzw hat ein selbständig Tätiger einen Auftrag übernommen, so wird weder die Weigerung des Dienstnehmers zur Übernahme (einzeln) ihm aufgetragener Arbeiten, noch die Weigerung des selbständig Tätigen, den Auftrag (zur Gänze) durchzuführen, ohne Folgen bleiben: Der Dienstnehmer wird mit arbeitsrechtlichen Konsequenzen (unter Umständen Entlassung) rechnen müssen, der selbständig Tätige wird damit rechnen müssen, das vereinbarte Entgelt nicht (zur Gänze) zu erhalten. Aus dem Umstand, dass eine angebotene Beschäftigung abgelehnt werden kann, ist daher – ebenso wie aus dem Umstand, dass die Annahme eines angebotenen Auftrages abgelehnt werden kann – für die Frage, ob eine (angenommene) Beschäftigung/ein (angenommener) Auftrag selbständig oder nichtselbständig ausgeübt wird, nichts zu gewinnen. Der Umstand, dass die Auftragnehmer die Übernahme (weiterer) ihnen von der Bf angebotenen Arbeiten auch ablehnen konnten, steht daher der Beurteilung, dass hinsichtlich der übernommenen Arbeiten Dienstverhältnisse vorliegen, nicht entgegen.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung stellte der Vertreter der Bf Beweisanträge dahingehend, wonach sämtliche vier Werkunternehmer verhört werden sollten, die Werkunternehmer die steuerliche Behandlung in der Slowakei vorlegen sollten, das BFG im Rahmen der Amtshilfe von Amts wegen die slowakischen Finanzämter ersuchen möge, über die dortige steuerliche Behandlung der Werkunternehmer Auskunft zu geben und auf Vertagung. Alle Beweisanträge wurden nach Beratung vom Senat mit Beschluss abgelehnt. Bezüglich des Beweisantrages, dass sämtliche vier Werkunternehmer verhört werden sollten, wird zunächst darauf hingewiesen, dass im gegenständlichen Beschwerdeverfahren strittig ist, ob die Herren ***S1***, ***S2***, ***S4***, ***S5*** und ***S3*** sowie ***S6*** und ***S7*** im Streitjahr 2013 als selbständige Subunternehmer oder im Rahmen eines Dienstverhältnisses als Dienstnehmer bei der Bf beschäftigt waren. Abgesehen davon, dass Herr ***S2*** in der Zwischenzeit verstorben ist, die sechs noch lebenden Personen laut zentralem Melderegister keinen Wohnsitz im Inland haben und es sich bei den vom Vertreter der Bf bekannt gegebenen Zeugen somit ausschließlich um im Ausland lebende Personen handelt – deren Namen im Beweisantrag nicht konkret genannt wurden – ist es nach ständiger

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Aufgabe des Abgabe-pflichtigen, im Ausland lebende Geschäftspartner oder sonstige Personen, die als Zeugen vernommen werden sollen, vor der Behörde stellig zu machen (vgl VwGH vom 13.09.2006, 2002/13/0190, vom 22.04.2009, 2004/15/0144; *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO § 183 Rz 41). Da aber mit dem Beweisantrag, sämtliche vier Werkunternehmer zu verhören, ein Beweisthema – welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch die angebotenen Zeugen-einvernahmen hätten erwiesen werden sollen – nicht genannt wurde, bestand keine Verpflichtung zur beantragten Zeugeneinvernahme.

Bezüglich der Beweisanträge, dass die Werkunternehmer die steuerliche Behandlung in der Slowakei vorlegen sollten und das BFG im Rahmen der Amtshilfe von Amts wegen die slowakischen Finanzämter ersuchen möge, über die dortige steuerliche Behandlung der Werkunternehmer Auskunft zu geben, wird darauf verwiesen, dass laut Artikel 15 Abs 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Tschechoslowakischen Sozialistischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl 1979/34 (dieses DBA gilt weiter bis zum Ergehen eines eigenen Abkommens im Verhältnis zur Slowakei, Kundmachung, BGBl 1994/1046), Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, aus unselbständiger Arbeit, von in der Slowakei ansässigen Personen, in Österreich besteuert werden dürfen, wenn die Arbeit in Österreich ausgeübt wird. Soweit der erkennende Senat zu der Auffassung gelangt, dass es sich bei den slowakischen Arbeitern um Dienstnehmern handelt, so steht – mit Hinweis auf die Ausführungen bezüglich des Doppelbesteuerungsabkommens – Österreich das Besteuerungsrecht zu. Da die steuerliche Behandlung der slowakischen Arbeiter in ihrer Heimat keinen Einfluss auf das laut DBA Österreich zustehende Besteuerungsrecht hat, waren auch der zweite und dritte Beweisantrag abzulehnen. Aus dem Umstand, dass die ersten drei Beweisanträge abgelehnt wurden, bestand kein Grund, die Verhandlung zu vertagen, woraus sich auch die Ablehnung des vierten Beweisantrages ergab.

Im weiteren Verlauf der mündlichen Verhandlung führte der Vertreter der Bf aus, dass sich das Erfordernis der Stelligmachung des Zeugen ****S1**** erst heute auf Grund eines Vorhaltes von ****R2**** ergeben habe, wonach die Werkverträge Beilage 8 (gemeint: 7, Anmerkung: Werkvertrag mit ****S1****, vorgelegt an die KIAB anlässlich der Befragung am ****Datum2****) und 13 (Anmerkung: Werkvertrag mit ****S1****, vorgelegt als Beilage zur Beschwerde vom 20.03.2018) sich auf Seite 2 unterscheiden.

Im Hinblick darauf, dass der Geschäftsführer der Bf die „ursprünglichen“ Werkverträge im Rahmen der Befragung durch die KIAB am ****Datum2**** persönlich ausgehändigt hat und die „adaptierten“ Werkverträge als Beilage zur Beschwerde vom 20.03.2018 von der steuerlichen Vertretung der Abgabenbehörde übermittelt wurden, waren sowohl die „ursprünglichen“ als auch die „adaptierten“ Werkverträge der beschwerdeführenden Partei bekannt und wurden von ihr selbst als Beweismittel vorgelegt. Mit dem Beweisantrag, *„dass sich das Erfordernis der Stelligmachung des Zeugen ***S1*** erst heute auf Grund eines Vorhaltes von ***R2****

ergeben habe, wonach die Werkverträge Beilage 8 (gemeint: 7, Anmerkung: Werkvertrag mit ***S1***, vorgelegt an die KIAB anlässlich der Befragung am ***Datum2***) und 13 (Anmerkung: Werkvertrag mit ***S1***, vorgelegt als Beilage zur Beschwerde vom 20.03.2018) sich auf Seite 2 unterscheiden“ kommt nicht zum Ausdruck, welche konkreten Tatsachenbehauptungen durch die angebotene Zeugeneinvernahme hätte erwiesen werden sollen, zumal der Umstand, dass für ein und dieselbe Person verschiedene Werkverträge verfasst wurden, außer Streit steht und der Geschäftsführer der Bf in der mündlichen Verhandlung dazu bereits eine Erklärung abgegeben hat. Da aber mit dem zitierten Beweisantrag, ein Beweisthema nicht genannt wurde, bestand keine Verpflichtung zur beantragten Zeugeneinvernahme. Der erkennende Senat befand auch diesen Beweisantrag abzulehnen.

In diesem Zusammenhang sei noch Punkt 5 der vermeintlichen „Werkverträge“ erwähnt, in dem vereinbart wurde, dass der Auftragnehmer dafür Sorge zu tragen hätte, in seinem Herkunftsland Steuern und andere Abgaben ordnungsgemäß zu bezahlen. Zu dieser Vertragsbestimmung ist anzumerken, dass es sich bei der Steuergesetzgebung um (zwingendes) öffentliches Recht handelt, das (vertraglich) nicht disponibel ist (vgl VwGH vom 04.03.1986, 84/14/0063). Die Vertragspartner können daher durch gegenseitige Vereinbarung der Finanzbehörde weder eine bestimmte Person als Steuerschuldner, noch eine bestimmte Art der Entrichtung der Einkommensteuer aufzwingen (vgl VwGH vom 29.09.1987, 87/14/0110). Das bedeutet, dass eine (rechtswirksame) vertragliche Überbindung der Besteuerung auf die sogenannten Werkvertragsnehmer ausscheidet.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wies der Vertreter der Bf darauf hin, dass es wegen der Baustellenkontrolle durch die KIAB ein verwaltungsstrafrechtliches Verfahren beim Magistrat und ein Finanzstrafverfahren gegeben habe, die beide eingestellt worden seien und lege dazu das Urteil (gemeint: Erkenntnis) des Verwaltungsgerichtes Wien (***GZ***) sowie Unterlagen des seinerzeitigen Finanzamtes ***M*** vor.

Im Hinblick darauf, dass aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes Wien hervorgeht, dass das Verfahren gegen Herrn ***Gf*** und gegen die Bf wegen Verjährung eingestellt wurde und es sich bei den das Finanzstrafverfahren betreffenden Unterlagen um die Einleitung des Strafverfahrens durch das seinerzeitige Finanzamt ***M*** sowie den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung handelt, bleibt dem erkennenden Senat verschlossen, welche Beweiskraft diesen, vom Vertreter der Bf vorgelegten Unterlagen von Seiten der beschwerdeführenden Partei zugedacht sind.

Zusammenfassend lässt sich daher sagen, dass die sogenannten „Werkvertragsnehmer“ der Bf ihre Arbeitskraft zur „Verlegung von Platten und Fliesen“ bzw zum „Ausgleichen, Spachteln, Isolieren und Ausmalen“ zur Verfügung gestellt haben, dem (persönlichen) Weisungsrecht der Bf unterlagen und in den Betrieb der Bf eingegliedert waren.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Strittig ist, ob die Herren ***S1***, ***S2***, ***S4***, ***S5*** und ***S3*** sowie ***S6*** und ***S7*** im Streitjahr 2013 als selbständige Subunternehmer oder im Rahmen von Dienstverhältnissen als Dienstnehmer bei der Bf beschäftigt waren.

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

Nach § 41 Abs 2 FLAG (in der Fassung vor BGBl. I Nr. 52/2009) sind Dienstnehmer ua Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 stehen, [...].

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.

§ 47 legt für den Bereich des Steuerrechts einen eigenständigen Dienstnehmerbegriff fest (VfGH vom 28.02.2012, B 75/12; VwGH vom 18.01.2021, Ra 2018/13/0092; vgl Jakom/*Ebner* EStG, 2022, § 47 Rz 5). 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“. Das Schulden der Arbeitskraft bedeutet, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft für eine bestimmte oder für eine unbestimmte Zeit zur Verfügung stellt. Seinem Wesen nach stellt das Dienstverhältnis zwar ein Dauerschuldverhältnis dar (vgl *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Rz 15 zu § 47); jedoch kann auch eine nur kurz dauernde oder nur vorübergehende Beschäftigung ein Dienstverhältnis begründen (vgl *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Rz 53 zu § 47).

Ein Werkvertrag liegt hingegen dann vor, wenn die Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernommen wird, wobei es sich bei einem „Werk“ um eine schon im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich geschlossene Einheit handeln muss. Die Verpflichtung aus einem Werkvertrag besteht darin, die genau umrissene Leistung (in der Regel zu einem bestimmten Termin) zu erbringen (vgl VwGH vom 15.05.2009, 2009/09/0094). Bei einer Unbestimmtheit der zu erbringenden (vertraglich vereinbarten) Leistungen, die erst bei der Durchführung des Vertrages im Einzelfall konkretisiert bzw individualisiert werden, liegt kein Werkvertrag vor (vgl VwGH vom 22.01.2003, 99/08/0055).

Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag oder Werkvertrag an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen und das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend (vgl VwGH vom 19.09.2007, 2007/13/0071).

In den zwischen der Bf und den Platten- und Fliesenlegern sowie den für das Ausgleichen, Spachteln, Isolieren und Ausmalen beschäftigten Arbeitskräften abgeschlossenen sogenannten „Werkverträgen“ heißt es bezüglich der ausgeübten Tätigkeit lediglich: „Platten und Fliesenverlegen“ bzw „Ausgleichen, spachteln, isolieren, ausmalen“ und der Leistungsort ist mit „Österreich“ umrissen.

Weder die abgeschlossenen – als „Werkvertrag“ bezeichneten – Vereinbarungen, noch die Rechnungen lassen erkennen, dass als Werk deutbare Leistungen geschuldet bzw erbracht worden sind. Die Ausführung einzelner, eigenständig abgrenzbarer Werke wurde weder vereinbart, noch wurden solche tatsächlich erbracht. Ganz im Gegenteil: Aus der Zusammenschau der als „Werkverträge“ bezeichneten Vereinbarungen und den Rechnungen ergibt sich folgendes Bild: Die sogenannten „Werkvertragsnehmer“ haben sich (vertraglich) dazu verpflichtet, der Bf für einen bestimmten Zeitraum für das Verlegen von Platten und Fliesen sowie das Ausgleichen, Spachteln, Isolieren und Ausmalen zur Verfügung zu stehen. Das bedeutet im Ergebnis nichts anderes, als dass die sogenannten „Werkvertragsnehmer“ der Bf ihre Arbeitskraft für die Durchführung der angesprochenen Arbeiten zur Verfügung gestellt haben. Die Bf hat diese Leistungen auch zeitraumbezogen (monatlich) abgerechnet und entlohnt. Daran, dass die sogenannten „Werkvertragsnehmer“ der Bf ihre Arbeitskraft geschuldet haben, besteht nach Auffassung des erkennenden Senats daher kein Zweifel. Das Vorliegen von Werkverträgen ist daher zu verneinen.

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. Diese beiden Merkmale lassen sich jedoch nicht eindeutig voneinander abgrenzen und bedingen einander teilweise; 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 (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 23 zu § 47).

In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist das Gesamtbild der Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen (vgl VwGH vom 20.02.2008, 2008/15/0072; vgl Jakom/*Ebner* EStG, 2022, § 47 Rz 5).

Die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers (vgl VwGH vom 20.01.2016, 2012/13/0059, vom 29.07.2010, 2007/15/0223). 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 (vgl VwGH vom 18.10.2017, Ra 2017/13/0066, vom 21.11.2018, Ra 2018/13/0045).

Die bis zur Befragung des Geschäftsführers der Bf durch die KIAB am ***Datum2*** praktizierte leistungsunabhängige Entlohnung nach Stunden und die über den gesamten Streitzeitraum hinweg vorgenommene zeitraumbezogene Abrechnung sind Indizien dafür, dass die Arbeitskräfte nicht einen bestimmten Arbeitserfolg, sondern ihre Arbeitskraft schuldeten. Soweit die Bezahlung der erwähnten slowakischen Arbeitskräfte nach der Befragung des Geschäftsführers der Bf durch die KIAB am ***Datum2*** nach Quadratmeter und Pauschalbeträgen erfolgte, ist darauf zu verweisen, dass die Gewährung eines leistungsbezogenen Entgeltes einem Dienstverhältnis ebenso wenig entgegen steht (vgl VwGH vom 02.04.2008, 2007/08/0038) wie die Verrechnung von Pauschalbeträgen einer Beurteilung der Tätigkeit als unselbständig (vgl VwGH vom 18.10.2017, Ra 2017/13/0066).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers wird nach der Rechtsprechung durch jede nach außen als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt (vgl VwGH 23.09.2010, 2010/15/0121) und zeigt sich unter anderem in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie in der unmittelbaren Einbindung der Tätigkeit in die betrieblichen Abläufe des Arbeitgebers (vgl VwGH vom 29.07.2010, 2007/15/0223, vom 15.09.1999, 97/13/0164).

Unter Berücksichtigung der oben vorgenommenen Beweiswürdigung gelangt der erkennende Senat zu der Auffassung, dass das Gesamtbild der Tätigkeiten der sieben slowakischen Arbeiter ein Überwiegen der Merkmale der Unselbständigkeit erkennen lässt: Indem die in Rede stehenden Arbeiter der Bf ihre Arbeitskraft zum Verlegen von Platten und Fliesen sowie zum Ausgleichen, Spachteln, Isolieren und Ausmalen zur Verfügung gestellt haben, dem (persönlichen) Weisungsrecht der Bf unterlagen und in den Betrieb der Bf eingegliedert waren, haben sie ihre Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt. Die Abgabenbehörde hat die Bf daher zu Recht zur Haftung für Lohnsteuer herangezogen sowie Dienstgeberbeiträge festgesetzt.

Gemäß § 41 Abs 3 FLAG 1967 ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage).

Gemäß Abs 4 lit f leg cit gehören Arbeitslöhne von Personen, die ab dem Kalendermonat

gewährt werden, der dem Monat folgt, in dem sie das 60. Lebensjahr vollendet haben, nicht zur Beitragsgrundlage.

Gemäß Abs 5 leg cit beträgt der Beitrag 4,5 v.H. der Beitragsgrundlage.

Da Herr ***S3*** laut Sozialversicherungsdokument A1 am ***Datum***1951 geboren wurde und somit im Streitjahr 2013 bereits das 60. Lebensjahr vollendet hatte, ist die von der GLPA in Ansatz gebrachte Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag um die Summe der Arbeitslöhne zu vermindern, die Herrn ***S3*** im Streitjahr 2013 von der Bf gewährt wurde:

Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag laut angefochtenem Bescheid		145.339,33 €
9 Rechnungen von ***S3***	Rechnungsbetrag	
Februar	1.400,00 €	
März	2.000,00 €	
April	1.850,00 €	
Mai	2.810,00 €	
Juni	2.088,00 €	
September	1.850,00 €	
Oktober	2.195,00 €	
November	2.100,00 €	
Dezember	740,00 €	
Summe	17.033,00 €	-17.033,00 €
Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag laut Bundesfinanzgericht		128.306,33 €
4,5 % Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen		5.773,78 €

Der Dienstgeberbeitrag (DB) zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Streitjahr 2013 beträgt daher 5.773,78 €.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Zu der Frage, wann ein Dienstverhältnis vorliegt (§ 47 Abs 2 EStG 1988) gibt es eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Diese ist – soweit erkennbar – einheitlich und das Bundesfinanzgericht ist davon nicht abgewichen.

Bezüglich der Einbeziehung von Arbeitslöhnen in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag von Personen, die ab dem Kalendermonat gewährt werden, der dem Monat folgt, in dem sie das 60. Lebensjahr vollendet haben, ergibt sich die Rechtsfolge aus den klaren und

eindeutigen gesetzlichen Bestimmungen (§ 41 Abs 4 lit f FLAG 1967).

Die Frage, ob die slowakischen Arbeiter im Streitjahr 2013 als selbständige Subunternehmer oder im Rahmen eines Dienstverhältnisses als Dienstnehmer bei der Bf beschäftigt waren, ist auf Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage, die zu keiner Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung führt.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Wien, am 15. Dezember 2022