

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin A

### in der Beschwerdesache

**B** GesmbH, Firmenadresse, über die Beschwerde vom 09.11.2011 gegen folgende Bescheide des Finanzamtes C vom 08.09.2011

- Haftungbescheid für das Jahr 2010, mit dem gemäß § 82 EStG 1988 der Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Anspruch genommen wird,
- Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2010 und
- Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Jahr 2010

### zu Recht erkannt:

1. Die Bescheide werden abgeändert.

1.1. Die Beschwerdeführerin wird gem. § 82 Einkommensteuergesetz 1988 als Arbeitgeberin für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer für das Jahr 2010 in Höhe von EUR 9.591,00 zur Haftung herangezogen.

2.2. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) sowie die Höhe des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) werden für das Jahr 2010 wie folgt festgesetzt.

bisherige BMGL	neue BMGL lt. Erkenntnis		Abgabe neu Basis: neue BMGL	Abgabe selbstberechnet Basis: alte BMGL	Abgaben- nachforderung
51.339,33	115.239,33	DB:4,5%	5.185,77	2.310,27	2.875,50
		DZ: 0,36%	414,86	184,82	230,04

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

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Verfahren vor der Abgabenbehörde:**

#### **GPLA-Prüfung für den Zeitraum 05-12/2010**

Bei der B GmbH, der Beschwerdeführerin (im folgenden „die Bf.“ oder „die GmbH“) fand für den Zeitraum 1.5.2010 bis 31.12.2010 eine Gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben statt. Dabei wurden zwei Prüfungsfeststellungen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der GPLA-Prüfung (zahlenmäßig zusammengefasst in der Beilage 1) getroffen:

**„1.**

*Im Kassabuch und am Konto Fremdleistungen sind von Mai bis Dezember 2010 Zahlungen an 5 polnische Fremdleister iHv EUR 53.900,00 ersichtlich. Schriftliche Verträge mit den Fremdleistern wurden nicht abgeschlossen. Die Fremdleister hatten Maler- und Spachtelarbeiten auszuführen (laut Rechnung div. Hilfs- und Spachtelarbeiten). Einfache Hilfsarbeiten wie gegenständliche Verspachtelungsarbeiten, die im unmittelbaren zeitlichen Arbeitsablauf erbracht werden müssen, stellen kein selbständiges Werk dar und können daher nicht den Inhalt eines Werkvertrages bilden. Die Fremdleister verfügen über keinerlei eigene nennenswerte Betriebsmittel und das Arbeitsmaterial wurde von der GmbH zur Verfügung gestellt. In der Niederschrift vom 7.6.2011 wurde von Herrn D angegeben, dass er die Arbeiten an die Polen zuteilt, erklärt und kontrolliert. Die Fremdleister schuldeten lediglich wie alle anderen Dienstnehmer der GmbH auch ihre Arbeitskraft. Nach der Gesamtbetrachtung aller Umstände geht die Abgabenbehörde von einem nichtselbständigen Beschäftigungsverhältnis aus. Die Arbeiter werden als Dienstnehmer sozialversicherungs- und lohnsteuerpflichtig nachverrechnet.*

**2.**

*Der Dienstnehmer E hatte von 1.5. bis 30.11.2010 ein Dienstverhältnis bei der GmbH. Laut Lohnkonto erhielt der Dienstnehmer einen Monatsbezug von EUR 1.000,00. Arbeitszeitaufzeichnungen wurden laut Auskunft von Herrn D nicht geführt. In einer Niederschrift vom 28.10.2010 gab Herr E zu Protokoll, dass er mit 10 Wochenstunden*

*angemeldet ist, die geleistete Wochenarbeitszeit aber weit darüber hinaus geht. Weiters gab er an, dass die Bezahlung durch den Dienstgeber zum Großteil bar auf die Hand erfolgte. Für eine Arbeitsstunde habe er von Herrn D EUR 23,00 erhalten. Die Abrechnungen erfolgten meist alle vier Wochen. Daher wurde der Arbeitslohn von Herrn E auf Basis einer Wochenarbeitszeit von 40 Stunden und einem Stundenlohn von EUR 23,00 geschätzt.“*

### **3 Bescheide betreffend Lohnsteuer, DB und DZ für das Jahr 2010 vom 8.9.2011**

Auf der Grundlage dieser Feststellungen hat die zuständige Abgabenbehörde für das Jahr 2010 drei für das Beschwerdeverfahren relevante Bescheide, jeweils vom 8.9.2011, erlassen:

- einen Haftungsbescheid, mit der die GmbH als Arbeitgeber gem. § 82 EStG 1988 iHv EUR 18.104,88 für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Anspruch genommen wurde,
- einen Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages mit einer Nachforderung iHv EUR 3.370,50 und
- einen Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag mit einer Nachforderung iHv EUR 269,64

### **Berufung vom 9.11.2011**

Gegen die genannten drei Bescheide wurde mit Anbringen vom 9.11.2011 nach Berufungsfristverlängerung rechtzeitig Berufung eingebracht und beantragt, die Bescheide aufzuheben bzw. die Beträge mit Null festzusetzen.

Als Begründung wurde angeführt:

#### ***„Ad. Prüfungsfeststellung 1 (Behandlung der Polen als Dienstnehmer der GmbH):***

*Zur Feststellung im Betriebsprüfungsbericht, wonach nach der Gesamtbetrachtung aller Umstände die Abgabenbehörde von nicht selbständigen Beschäftigungsverhältnissen bei den polnischen Unternehmern ausgeht, ist festzuhalten, dass die Tätigkeiten der polnischen Unternehmer von mehreren Behörden mehrmals geprüft wurden und die Arbeiten der Polen als selbständige Tätigkeit eingestuft wurden. Die polnischen Einzelunternehmen hatten in Österreich einen Gewerbeschein und waren bei der gewerblichen Sozialversicherung pflichtversichert. Die OÖ Gebietskrankenkasse hat aufgrund einer Mitteilung die Tätigkeiten der polnischen Unternehmer ebenfalls überprüft und kein Dienstverhältnis festgestellt. Wieso der Prüfer mit einer oberflächlichen Begründung (einfache Bauhilfsarbeiten, keine eigenen nennenswerten Betriebsmittel) von den geprüften Verträgen abweicht, kann nicht nachvollzogen werden. Tatsache ist, dass die Polen eine selbständige Tätigkeit ausgeübt haben, die von mehreren Behörden mehrmals überprüft und dagegen keine Einwände gemacht wurden.*

Die polnischen Unternehmer besaßen sehr wohl jene Betriebsmittel (PKW, Bauwerkzeuge), die sie für ihr Gewerbe benötigen. Da für diese Arbeiten keine weiteren, hochwertigen Maschinen erforderlich waren, kann dies kein Entscheidungskriterium dafür darstellen, ob es sich um eine selbständige oder unselbständige Tätigkeit handelt.

Die polnischen Einzelunternehmer haben nicht nur auf Baustellen, die ihnen von Herrn D vermittelt wurden, gearbeitet, sie waren auch auf anderen Baustellen tätig. Dies geht aus einer Niederschrift über die Vernehmung von Herrn E vom 13.12.2010 hervor. Bei diesen Baustellen hat nach Aussage von Herrn E die Finanz bereits auf selbständige Tätigkeit der Polen entschieden. Es ist daher nicht nachvollziehbar, wieso die Tätigkeit der Polen vom Finanzamt im gleichen Zeitraum unterschiedlich beurteilt wird: bei der GmbH als unselbständige Tätigkeit, bei den übrigen Auftraggebern stellt die gleiche Leistung eine selbständige Tätigkeit dar.

#### **Ad Prüfungsfeststellung 2: Herr E**

Wie aus der beiliegenden Kopie der Niederschrift vom 13.1.2011 mit Herrn E zu ersehen ist, wurde Herr E vom Finanzamt der Schwarzarbeit überführt. Es wurden mit Herrn E zwei getrennte Einvernahmen durchgeführt: einmal am 13.12.2010 über die von Herrn D vermittelten Baustellen und eine weitere eigene Einvernahme über die eigenen Baustellen von Herrn E. Dabei wurden jeweils eigene Niederschriften erstellt.

Merkwürdig dabei ist, dass getrennte Vernehmungen stattgefunden haben und dabei die gleiche Bautätigkeit jeweils unterschiedlich beurteilt wurde. Jene Baustellen, die Herr D vermittelt hat, stellen angeblich eine unselbständige Tätigkeit dar, während man bei den übrigen Baustellen von einer selbständigen Tätigkeit ausgeht.

Festzuhalten ist weiters, dass Herr E auf den Baustellen immer als selbständiger Unternehmer aufgetreten ist und daher auch von Herrn D an Bauherren vermittelt wurde.

Die Entlohnung für die Tätigkeit von Herrn E ist in beiden Vernehmungsprotokollen identisch und nach gleichem Muster abgewickelt worden. Herr E verlangte für seine selbständige Tätigkeit bis EUR 25,00 pro Stunde.

Anders war die Entlohnung für die unselbständige Tätigkeit bei der B GmbH. Herr E war in der Firma mit 23,5 Stunden pro Woche angestellt und erhielt einen Gehalt von EUR 1.000,00 monatlich (siehe Lohnkonto). Die Aussage von Herrn E in der Niederschrift vom 13.12.2010, dass er als Vollzeitbeschäftiger bei der B gearbeitet hat, ist mit der ordnungsgemäßen Anmeldung bei der GKK mit 23,5 Stunden pro Woche eindeutig widerlegt. Auch die Ausführungen im Prüfungsbericht vom 8.9.2011, wonach Herr E nur 10 Stunden in der GmbH angestellt war, sind unrichtig. Es werden hier eindeutig der Stundenlohn von EUR 23,00 laut Bericht mit den angemeldeten Wochenstunden 23,5 Stunden verwechselt.

Weiters geht aus der Stellungnahme vom 13.12.2010 auf Seite 2 eindeutig hervor, dass Herr E für seine Tätigkeit bei der GmbH für die Monate Mai bis November EUR 1.000,00

*erhalten hat. „In bar habe ich in diesem Zeitraum keine Zahlungen erhalten“, so Herr E. Diese Aussage deckt sich zu 100% mit der Lohnverrechnung der GmbH. Wieso das Finanzamt zusätzlich noch Lohnabgaben in beträchtlicher Höhe nachfordert, ist daher unverständlich.*

*Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass Herr E in dem angemeldeten Ausmaß als Dienstnehmer meiner Mandantschaft beschäftigt war und vereinbarungsgemäß entlohnt wurde. Darüber hinaus gehende Einnahmen von Herrn E stehen in keinem Zusammenhang mit der GmbH und sind allenfalls Bestandteil seiner eigenen betrieblichen Einkünfte.“*

## **II. Verfahren vor dem UFS/BFG**

### **1. Vorlage an den UFS**

Die Berufung wurde am 25.6.2012 dem UFS ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung vorgelegt.

### **2. UFS wird zum BFG**

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

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

### **3.**

Zusätzlich zur Einsichtnahme in den GPLA-Prüfungsakt mit diversen Niederschriften und anderen Unterlagen wurden folgende weitere Ermittlungen durch das BFG vorgenommen:

- a.) Firmenbuchabfrage
- b.) Stand des Konkursverfahrens über die Bf.

c.) Ein ehemaliger Arbeitnehmer der Bf., Herr E, wurde einvernommen und über das Telefonat vom 10.06.2015 eine Aktennotiz verfasst, die Herr E unterzeichnet hat. Ebenso wurden weitere Niederschriften über Einvernahmen von Herrn E durch die Abgabenbehörde bei dieser angefordert.

d.) Ein Telefonat mit der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft, Landesstelle Oberösterreich, am 28.05.2015 hat ergeben, dass drei der Polen (Herr F, Herr G und Herr H) von Mai bis November 2010 bei der Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft gemeldet waren und auch ihre Beiträge bezahlt haben. Zwei der Polen, Herr I und Herr J, waren dort jedoch nicht erfasst.

e.) Eine GISA (=Gewerbeinformationssystem Austria)-Abfrage hat ergeben, dass alle fünf Polen im Beschwerdezeitraum über eine aufrechte Gewerbeberechtigung für das freie Gewerbe Verspachteln verfügten.

f.) Laut Anfrage bei der Abgabenbehörde waren sämtliche Polen im Jahr 2010 in Österreich steuerlich nicht erfasst.

g.) Es wurde unter anderem in folgende, angeforderte Akten Einsicht genommen:

- Einsichtnahme in den Strafakt des Landesgerichtes Steyr zur Zahl 13 Hv 89/10y. In diesem Verfahren wurde Herr D am 14.9.2010 des Vergehens der organisierten Schwarzarbeit nach § 153e Abs. 1 Z 1 und 2 StGB im Zeitraum ab Jänner 2006 bis Mitte März 2010 schuldig gesprochen. Es ging auch in diesem Verfahren um die unselbständige Beschäftigung unter anderem der fünf im Beschwerdeverfahren für die Bf. tätigen Polen sowie von Herrn E. Der Schulspruch lautete konkret: Herr D ist schuldig, er hat im Zeitraum ab Jänner 2006 bis Mitte März 2010 in Ort3 und anderen Orten im Bundesgebiet dadurch, dass er zumindest die polnischen Staatsangehörigen J, I, H, G, F, den österreichischen Staatsangehörigen E sowie 4 weitere, namentlich bisher noch nicht bekannte Personen zur Durchführung unselbständiger Arbeiten auf Baustellen der Firmen G-G GmbH, H-H F-F, I-I teils einsetzte, teils vermittelte 1. Personen zur unselbständigen Erwerbstätigkeit ohne die erforderliche Anmeldung zur Sozialversicherung vermittelt oder überlassen, 2. eine größere Anzahl illegal erwerbstätiger Personen beschäftigt.

- Einsichtnahme in folgende UVS-Entscheidungen des Unabhängigen Verwaltungssenates des Landes Oberösterreich, in denen Herr D wegen Übertretung des Ausländerbeschäftigungsgesetztes für schuldig gesprochen wurde:

- VwSen-252838/22/BMa/Ba vom 13.06.2012: Feststellung einer unerlaubten Beschäftigung von Herrn J und Herrn I aufgrund einer Kontrolle am 12.03.2010 - Bauvorhaben von V Vornamen

- VwSen-252839/21/BMa/Th vom 25.06.2012: Feststellung einer unerlaubten Beschäftigung von Herrn F, Herrn G und Herrn H aufgrund einer Kontrolle am 03.03.2010 - Bauvorhaben von V Vornamen

- VwSen-252840/21/BMa/Th vom 26.06.2012: Feststellung einer unerlaubten Beschäftigung von Herrn F, Herrn G, Herrn H aufgrund einer Kontrolle am 19.04.2010 - Bauvorhaben von V Vornamen

- VwSen-252841/29/BMa/Th vom 29.06.2012: Feststellung einer unerlaubten Beschäftigung von Herrn F und Herrn G aufgrund einer Kontrolle am 28.07.2010 - Bauvorhaben von V Vornamen

Einsichtnahme in die Niederschrift über die öffentliche mündliche Verhandlung des UVS des Landes Oberösterreich vom 16.4.2012 und das Tonbandprotokolls vom 16.4.2012 zu den vier genannten Senatszahlen

- Einsichtnahme in das VwGH-Erkenntnis vom 05.09.2013, GZ 2012/09/0114, mit dem auch die GZ 2012/09/0115 und 2012/09/0118 miterledigt wurden, zu den drei zuerst aufgezählten UVS-Erkenntnissen. Die Beschwerde gegen die UVS-Erkenntnisse wurde als unbegründet abgewiesen.

f.) Einsichtnahme in folgende, durch die Abgabenbehörde erstellte Einvernahmeprotokolle: Einvernahmen von Herrn D

- Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung – StPO vom 14.1.2011 mit Herrn D gegen den ihn bestehenden Tatverdacht der Beschäftigung von vorgeblich selbständigen polnischen Arbeitern auf Baustellen der Firmen T und der Bf. im Jahr 2010 - Verdacht auf Sozialbetrug gem. § 153 e StGB

- Niederschrift mit Herrn D vom 7.6.2011 betreffend USO Prüfung der Bf.: im Arbeitsbogen der GPLA

Einvernahmen von Herrn E und Einsichtnahme in seine Kalenderaufzeichnungen für das Jahr 2010

- Protokoll über die Zeugeneinvernahme gemäß § 161 StPO vom 28.10.2010: im Arbeitsbogen der GPLA

- Niederschrift über die Vernehmung des Beschuldigten Herrn E vom 13.12.2010: im Arbeitsbogen der GPLA

- Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung – StPO von Herrn E vom 13.1.2011: im Arbeitsbogen der GPLA

- Niederschrift über die Vernehmung des Beschuldigten Herrn E vom 20.12.2011 - mit Vorhalt vom 17.11.2016 übermittelt

- Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung – StPO von Herrn E vom 5.9.2013 - mit Vorhalt vom 17.11.2016 übermittelt

## Einvernahme von Frau K, der Lebensgefährtin von Herrn D

- Niederschrift von K betreffend USO-Prüfung der Bf. vom 30.11.2010 - mit Vorhalt vom 21.09.2016 übermittelt

## Einvernahmen von Bauherren:

- Protokoll über die Zeugeneinvernahme gemäß § 161 StPO mit Herrn L vom 8.3.2011: im Arbeitsbogen der GPLA
- Niederschrift vom 29.10.2010 mit Herrn Dr. M als einer gem. § 89 Abs. 3 EStG 1988 iVm § 143 BAO zur Auskunft verpflichteten Person – KIAB-Kontrolle vom 14.10.2010 auf der Baustelle Dr. M, bei der unter anderem die Polen J, G und I angetroffen wurden - mit Vorhalt vom 21.09.2016 übermittelt
- Protokoll über die Zeugeneinvernahme gemäß § 161 StPO mit Herrn Dr. M vom 29.10.2010 zur Auftragsvergabe an die Firma B und den Ablauf der Arbeiten mit beigelegten Rechnungen - mit Vorhalt vom 21.09.2016 übermittelt
- Protokoll über die Zeugeneinvernahme von Herrn N gem. § 161 StPO vom 8.3.2011 aufgrund einer Baustellenkontrolle vom 28.10.2010 durch die KIAB, bei der Herr E angetroffen wurde - mit Vorhalt vom 21.09.2016 übermittelt.

## 4.

Am 17.11.2015 wurde ein Vorhalt an die Bf. gerichtet, in dem die Bf. über die durchgeführten Ermittlungen informiert und der Inhalt der eingeholten und im Vorhalt aufgezählten Unterlagen des UVS und des Landesgerichtes Steyr als dem Geschäftsführer und damit der Bf. als bekannt vorausgesetzt wurde, da Herr D in all diesen Verfahren Beschuldigter, er als solcher bei den genannten Verfahren anwesend war und ihm sämtliche genannten Erkenntnisse zugestellt wurden. Die unterschriebene Aktennotiz über die telefonische Einvernahme von Herrn E sowie dessen Einvernahme durch die Abgabenbehörde vom 5.9.2013 wurden dem Vorhalt zur Information und Stellungnahme beigelegt.

Die Bf. wurde davon in Kenntnis gesetzt, dass im Zuge der Ermittlungen hervorgekommen ist, dass Herr E im Jahr 2010 auch unter Einbeziehung seiner nicht in der Lohnverrechnung aufscheinenden Bezüge, die er von der B GmbH erhalten hat, veranlagt wurde. Die Bemessungsgrundlage für die Lohnsteuerhaftung sei daher betreffend Herrn E mit Null festzusetzen. Die zusätzliche Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wird betreffend Herrn E mit EUR 10.000,00 (in den beschwerderelevanten Bescheiden noch EUR 21.000,00) geschätzt.

Ebenso wurde der Bf. mitgeteilt, dass das BFG aufgrund der vorliegenden Unterlagen und der bisher erfolgten eigenen Ermittlungen davon ausgeht, dass sich die Art und Weise der tatsächlich ausgeübten Tätigkeit der fünf Polen, die nach Gründung der Bf. für die Bf.

erfolgt ist, hinsichtlich jener vor diesem Zeitpunkt, die für den Einzelunternehmer Herrn D erbracht wurde, nicht unterschieden hat.

Der Bf. wurde aufgefordert, zum Vorhalt und den beigelegten Unterlagen Stellung zu nehmen und die Stellungnahme gegebenenfalls durch geeignete Unterlagen zu untermauern.

Der Vorhalt blieb unbeantwortet.

## 5.

Da bei einigen Einvernahmeprotokollen der Abgabenbehörde für das BFG nicht klar war, ob die Bf. diese erhalten hat, wurde an die Bf. am 21.09.2016 ein neuerlicher Vorhalt gerichtet, in dem diese Einvernahmeprotokolle der Bf. zur Kenntnis und Stellungnahme übermittelt wurden.

Nach dreimaliger Fristverlängerung übermittelte die steuerliche Vertretung der Bf. das Schreiben vom 22.11.2016 mit einem Hauptantrag und zwei Eventualanträgen:

Sie stellte zunächst den Antrag auf Bescheidaufhebung und Zurückverweisung an die erste Instanz mit der Begründung, dass der Sachverhalt nicht lückenlos aufbereitet (grobe Verfahrensmängel) sei, so dass auch für einen dritten Aussenstehenden unzweifelhaft unklar wäre, welcher Sachverhalt welcher Entscheidung korrekt zu Grunde zu legen wäre.

Für den Fall, dass die Beschwerdebehörde diesem Antrag nicht entsprechen könne, werde ersucht, noch Vernehmungen folgender Personen durchzuführen:

- X, Ort1
- Y, Ort2
- Z, Ort3
- Z, Ort4
- Z, Ort1
- A-A, Ort5
- B-B, Ort6
- C-C, Ort3
- D-D, Ort7
- E-E, Ort1

Sie führte aus, dass "die genauen Anschriften nicht beigebracht werden konnten, da alle Unterlagen vom Finanzamt beschlagnahmt wurden.

*Im gesamten Verfahren wird immer darauf verwiesen, dass Herr D die ständige Bauaufsicht inne gehabt hätte. Diese Tätigkeit Bauaufsicht beschränkte sich allerdings nur darauf, dass der Bf. die ordnungsgemäße-gesetzeskonforme Ausführung der Arbeiten nach deren Beendigung zu begutachten hatte. Keineswegs umfasste der Begriff Bauaufsicht die weisungsgeberischen Direktiven während der von Trupps erledigten Arbeiten! Das ergibt sich auch daraus, weil genügend aktenkundig ist, dass*

*der Bf. bestimmte Geldbeträge immer nur treuhändisch weiter zu leiten hatte. Der Bf. war nie während der jeweiligen Arbeiten von speziellen Trupps anwesend, um sie in unternehmerischer Eigenverantwortung tagtäglich neu zu disponieren. Im Geschäftsleben ist es allgemein bekannt, dass ein Unternehmer seine Mitarbeiter tagtäglich disponiert. Die vom Bf. den Bauherrn bekannt gegebenen Spezialtrupps arbeiteten alle ausschließlich auf unmittelbare Weisung des unmittelbaren Bauherrn."*

*Da das FA die Entscheidungen ausschließlich auf die für Herrn D unglaublich erscheinenden Aussagen der Herrn*

*- F-F, Ort8mitPLZ*

*- E, Ort9mitPLZ*

*stützt und keinerlei geeignete Nachweise für die ihm vorgeworfenen Geldflüsse nach seinem Rechtsempfinden vorliegen, wird die Beeidung der Aussagen dieser Personen beantragt."*

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **A. Streitpunkte:**

Im Beschwerdefall ist strittig

- ob die für die Bf. tätigen fünf Polen - es handelt sich dabei um Herrn F, Herrn G, Herrn H, Herrn J und Herrn I- für die Bf. selbstständig oder im Rahmen eines Dienstverhältnisses tätig wurden,
- ob Herr E im Rahmen seines Dienstverhältnisses zur Bf. mehr Stunden gearbeitet hat und dafür bar bezahlt wurde, als den im Rahmen der Lohnverrechnung abgerechneten Bezügen entspricht.

#### **B. Sachverhalt und Beweiswürdigung:**

Im Beschwerdefall geht das BFG von folgendem entscheidungswesentlichen Sachverhalt aus:

##### **1.**

Die Bf. wurde durch Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom XX.XX.2010 gegründet und am XX.XX.2010 in das Firmenbuch eingetragen. Sie betrieb das

Baumeistergewerbe. 100% Gesellschafter-Geschäftsführerin war zunächst Frau K, geb. XX.XX.195X, die Lebensgefährtin von Herrn D, geb. XX.XX.194X. Mit Antrag auf Änderung der Geschäftsführung und des Gesellschaftsvertrages vom 23.11.2010 übernahm Herr D sowohl alle Anteile sowie die Alleingeschäftsführung der GmbH. De facto führte Herr D aber bereits seit Gründung der Bf. allein die Bf.. Die Geschäftsführung der Lebensgefährtin bestand nur auf dem Papier. Wie Herr D in der mit ihm aufgenommenen Niederschrift vom 07.06.2011 selbst aussagte (Antwort zu Frage 1), hat sie ihm sämtliche Vollmachten zur Leitung der Bf. übertragen. Dies wurde von seiner Lebensgefährtin, Frau K, auch anlässlich ihrer Einvernahme durch das Finanzamt in der Niederschrift vom 30.11.2010 bestätigt (Antwort zu Fragen 5 und 7) und ergibt sich auch aus den Antworten zu anderen Fragen zum operativen Geschehen der GmbH, auf die sie nichts sagen konnte.

Wie sich aus dem Firmenbuch ergibt, wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Steyr vom XX.XX.20XX über die GmbH das Konkursverfahren eröffnet. Mit Beschluss vom XX.XX.201X wurde der Konkurs nach Schlussverteilung mit einer Verteilungsquote von 7,28% aufgehoben. Die auch auf die Abgabenbehörde entfallende Quote von 7,28% wurde bis zur Entscheidung im Beschwerdefall sichergestellt. Die Löschung der GmbH im Firmenbuch ist noch nicht erfolgt.

## 2.

Als Gegenstand des Unternehmens wurde in der Erklärung über die Errichtung der GmbH die Ausübung des Baumeistergewerbes, die Vermittlung von Dienstleistungen sowie der Handel mit Waren aller Art angegeben. Im Firmenbuch wurde als Geschäftszweig das Baumeistergewerbe vermerkt.

## 3.

Vor der Gründung der Bf. war Herr D als Einzelunternehmer im selben Geschäftszweig wie die Bf. tätig.

Für ihn waren dieselben hier beschwerderelevanten Personen ab 2006 tätig, die auch dann im Beschwerdezeitraum für die Bf. tätig wurden.

Dies ergibt sich aus dem Urteilstext des Landesgerichtes Steyr zur Zahl 13 Hv 89/10y und dem Inhalt der aufgezählten UVS-Entscheidungen.

Grund für die Gründung der Bf. war, dass Herr D am XX.XX.201x seinen 62. Geburtstag hatte und ab 1.5.2010 eine vorzeitige Alterspension in Anspruch nehmen wollte und laut Lohnzettel der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft auch in Anspruch genommen hat.

Dieser Grund wurde von Herrn D selbst anlässlich der Berufungsverfahren zu den Zahlen VwSen-252838, 252839, 252840 und 252841 am 16.4.2012 zu Protokoll gegeben

(Tonbandprotokoll vom 16.4.2012, Seite 3) und auch von seiner einvernommenen Lebensgefährtin am selben Tag (Tonbandprotokoll vom 16.4.2012, Seite 11) bestätigt und wird zusätzlich dadurch untermauert, dass die Inanspruchnahme einer vorzeitigen Alterspension bei Führung eines wirtschaftskammerzugehörigen Einzelunternehmens nicht möglich ist.

## 4.

### 4.1.

Die Bf. beschäftigte im Zeitraum Mai bis November 2010 fünf Polen. Es handelt sich dabei um Herrn F, Herrn G, Herrn H, Herrn J und Herrn I.

Darüber hinaus beschäftigte die Bf. laut Abfrage des Dienstgebers bei der Österreichischen Sozialversicherung und in Übereinstimmung mit den im Prüfungsakt erliegenden Lohnkonten im Beschwerdezeitraum folgende Personen als Arbeitnehmer:

- Herrn O vom 1.5.2010 bis 30.11.2010 mit einem monatlichen Bruttogehalt von EUR 1.942,05 (Mai 2010) und ab Juni 2010 EUR 1.966,15. Herr O war angestellter gewerberechtlicher Geschäftsführer in der Bf.. Da er nicht im Firmenbuch eingetragener Geschäftsführer der Bf. war, aufgrund der Höhe des ihm gewährten Gehaltes und aufgrund der Tatsache, dass er darüber hinaus als gewerblich selbständiger Erwerbstätiger bei der Sozialversicherung angemeldet war, ist anzunehmen, dass er lediglich zur Hälfte der wöchentlichen Normalarbeitszeit im Betrieb der Bf. beschäftigt war, um dem Mindestarbeitszeiterfordernis für angestellte gewerberechtliche Geschäftsführer laut Gewerbeordnung zu entsprechen.
- Herrn E vom 1.5.2010 bis 30.11.2010 mit einem monatlichen Bruttobetrag von EUR 1.000,00. Herr E war darüberhinaus Landwirt und als solcher bei der BSVG-Versicherung versichert.
- Herrn Q vom 1.5.2010 bis 30.11.2010 mit einem monatlichen Bruttogehalt von EUR 370,00 (Mai 2010) und ab Juni 2010 von EUR 375,38. Die monatliche Geringfügigkeitsgrenze betrug im Jahr 2010 EUR 366,33 pro Monat.
- Herrn R vom 1.5.2010 bis 30.11.2010 als geringfügig beschäftigten Arbeitnehmer mit einem monatlichen Bruttogehalt von EUR 344,92. Im gleichen Zeitraum bezog er laut Versicherungsdatenauszug der Österreichischen Sozialversicherung entweder Krankengeld mit dem Vermerk „Sonderfall“ oder Notstandshilfe mit dem Vermerk „Überbrückungshilfe“.
- Herrn S vom 15.6.2010 bis 12.8.2010 mit einem monatlichen Bruttogehalt von EUR 195,73 im Juni, von EUR 367,00 im Juli und von EUR 146,80 im August. Die monatliche Geringfügigkeitsgrenze betrug im Jahr 2010 EUR 366,33 pro Monat.

### 4.2.

Drei der Polen (Herr F, Herr G und Herr H) waren von Mai bis November 2010 bei der Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft gemeldet und haben auch Beiträge bezahlt. Zwei der Polen, Herr I und Herr J, waren dort im selben Zeitraum nicht erfasst.

Laut GISA (=Gewerbeinformationssystem Austria) haben alle fünf Polen im Beschwerdezeitraum über eine aufrechte Gewerbeberechtigung für das freie Gewerbe Verspachteln verfügt.

Keiner der Polen hat im Jahr 2010 in Österreich Einkünfte versteuert.

#### **4.3.**

##### **4.3.1.**

Die Bf. verkaufte und vermittelte die Errichtung von Häusern, zumindest von Rohbauten. Zur Errichtung der "eigenen" und vermittelten Häuser wurden von der Bf. unter anderem die fünf Polen und Herr E im Zeitraum Mai bis November 2010 mit Ausnahme von Juni 2010 eingesetzt. Im Juni 2010 waren für die Bf. von den fünf Polen lediglich drei tätig, nämlich Herr G, Herr I und Herr J.

Die Polen und Herr E verrichteten für die Bf. dabei sämtliche Arbeiten im Arbeitsverbund, die bei der Errichtung eines Hauses anfallen. Ihre Tätigkeit war bei Weitem nicht auf das Verspachteln beschränkt.

Die Polen sowie Herr E standen in einem Vertragsverhältnis zur Bf. Schriftliche Verträge darüber wurden nicht vorgelegt.

Die Arbeit der Polen für die Bf. wurde jeweils für einen monatlichen Leistungszeitraum bar über das Kassenkonto der Bf. bezahlt. Für Mai bis Juli 2010 legten sie Rechnungen an die Bf., mit dem in der Beilage 2 dargestellten Rechnungsinhalt, danach nicht mehr. Es scheinen ab August 2010 nur mehr die entsprechenden Auszahlungsvermerke mit namentlicher Nennung jedes Polen im Kassajournal auf.

Leistungszeitraum war jeweils ein Monat. Das ergibt sich explizit aus den Rechnungen, die von Mai bis Juli 2010 an die Bf. gestellt wurden (Vgl. Beilage 2). Darauf wurde vermerkt als Leistungszeitraum Mai, Juni oder Juli vermerkt. Die Monate Mai und Juni wurden Anfang August bezahlt. Der Leistungszeitraum Juli wurde Ende August bezahlt. Auszahlungsrhythmus war demnach bis auf Mai grundsätzlich das Ende des nächsten Monats für den Vormonat. Die weiteren Auszahlungen erfolgten am 5.10., am 29.10., 30.11. und am 15.12. ohne Rechnungslegung lediglich über die Kassa. Unter Zugrundelegung des Auszahlungsrhythmus für die Monate, in denen Rechnungen vorhanden sind, geht das BFG davon aus, dass die Auszahlung Anfang Oktober dem Leistungszeitraum August, die Auszahlung Ende Oktober dem Leistungszeitraum September, die Auszahlung Ende November dem Leistungszeitraum Oktober und die Auszahlung Mitte Dezember dem Leistungszeitraum November zuzuordnen ist.

Die Bf. zahlte an jeden der fünf Polen im Mai EUR 1.800,00, im Juli EUR 2.400,00, im August EUR 1.000,00, im September EUR 1.500,00 und im November EUR 1.500,00. Im Juni 2010 erhielt jeder der drei tätigen Polen EUR 2.200,00. Im Oktober zahlte die Bf. an vier der Polen EUR 1.200,00 und an Herrn H EUR 1.500,00.

Aufgrund der unterschiedlichen Monatslöhne geht das BFG davon aus, dass die Bf. mit den Polen je nach Arbeitsbedarf kürzere oder längere Arbeitszeiten vereinbart hat.

#### **4.3.2.**

Zum Arbeitsbeginn sind alle bei Herrn D als faktischen Geschäftsführer der Bf. zusammengekommen und dieser hat die Arbeit eingeteilt. Nur wenn die Arbeit für mehrere Tage eingeteilt wurde, dann gab es keine Zusammenkunft am Arbeitsbeginn.

Für die Ausführung Ihrer Arbeit wurden den Polen keine Pläne übergeben (Aktenstück 349ff des Aktes des LG Steyr, 13 Hv 89/10 y (Protokoll über die Zeugeneinvernahme des Herrn J gemäß § 161 StPO vom 19.3.2010).

Die fünf Polen bildeten in der Regel zwei Arbeitspartien. Herr H führte eine Partie. Dieser Partie gehörten Herr G und Herr F an. Herr E führte die andere Partie, ihr gehörten Herr I und J an.

Die Partien fuhren gemeinsam auf die Baustellen und auch wieder heim. In der Partie, die Herr E führte, kam es jedoch auch vor, dass getrennt gefahren wurde – die beiden Polen mit einem PKW, Herr E mit seinem PKW, wenn Herr E früher weg musste, weil in seiner Landwirtschaft etwas zu erledigen war. War Herr E nicht da, haben die Mitglieder seiner Partie entweder alleine weiter gearbeitet oder haben anderen helfen müssen.

Die Arbeitszeit hat grundsätzlich von 7:00 bis 17:00 bzw. 18:00 gedauert. Lediglich für Herrn E war die Arbeitszeit insofern flexibler, als er bei seiner Arbeitseinteilung Rücksicht auf die von ihm geführte Landwirtschaft nehmen konnte.

Die Arbeitsbekleidung brachte jeder selbst mit. Ebenso wie jeder sein Kleinwerkzeug, im Fall von Herrn E Kelle, Wasserwaage, Schaufel, selbst mitbrachte. Das Arbeitsmaterial wurde von Herrn D bestellt und von den Lieferanten direkt auf die Baustellen geliefert und dort von den beschwerderelevanten Personen verarbeitet.

Die Arbeiten wurden von Herrn D oder von ihm zurechenbaren Personen oder von den vermittelten Baufirmen kontrolliert, in dem sie durchgegangen sind und sich die Arbeiten angeschaut haben. Sie waren die Ansprechpartner für die Hausserrichter.

Abnahmeprotokolle für die Arbeit der Polen gab es nicht. Sie übernahmen weder gegenüber der Bf. noch gegenüber Dritten Haftungen.

Eine Vertretung der Arbeiter war nicht vereinbart und fand auch nicht statt.

Die Polen disponierten letztlich nur über ihre eigene Arbeitskraft.

#### **4.3.3.**

Herr E wurde vom 1.5.2010 bis 30.11.2010 mit einem monatlichen Bruttobetrag von EUR 1.000,00 als Arbeitnehmer der Bf. beschäftigt. Für ihn wurde vom Steuerberater der Bf. ein Lohnkonto geführt und er wurde auch mit diesem Betrag bei der Oö. GKK angemeldet. Darüber hinaus erhielt er für die vom „offiziellen“ Lohn nicht gedeckten Mehrarbeitsstunden im Jahr 2010 Barzahlungen von der Bf. in der geschätzten Höhe von EUR 10.000,00. Dieser Betrag wurde bereits im Jahr 2012 in seine Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2010 einbezogen. Dies gilt auch für jene Beträge, die Herr E durch von ihm selbst aufgetane und von ihm betreute Baustellen, die mit der Bf. nichts zu tun haben, eingenommen hat.

#### **4.3.4.**

Herr E wurde auch, zum Teil mit den beschwerderelevanten Polen, außerhalb des Vertragsverhältnisses mit der Bf. auf eigene Initiative und auf eigene Rechnung auf diversen Baustellen tätig.

#### **4.3.5.**

Ab Herbst 2010 hat der Bf. Herrn E teilweise der Firma U GmbH zur Arbeit überlassen. Das BFG hält es für möglich, dass die Bf. ab diesem Zeitpunkt auch die Polen teilweise anderen Baufirmen zur Arbeit überlassen hat.

#### **4.3.6.**

##### **a.**

Das BFG geht davon aus, dass ein direktes Vertragsverhältnis der fünf Polen zur Bf. bestanden hat. Die fünf Polen wurden für die Bf. im Beschwerdezeitraum tätig. Wie aus dem Sachverhalt hervorgeht, diente zwar die Errichtung der Bf. vorrangig dazu, Herrn D den Antritt der Pension zu ermöglichen. Das direkte Vertragsverhältnis der Polen ergibt sich für das BFG aus folgenden Gründen:

Die Polen haben die Rechnungen von Mai bis Juli 2010 für Ihre Tätigkeit der Bf. gegenüber gelegt. Auch die Auszahlung für diesen Zeitraum und auch die nachfolgenden Tätigkeitszeiträume der Polen erfolgte über das Konto Kassa der Bf. bar an die Polen. Da die Polen vorher für den Einzelunternehmer Herrn D tätig waren, lässt die nach Gründung der Bf. erfolgte Rechnungslegung an die Bf. nur den Schluss zu, dass sie über den Wechsel ihres Vertragspartners informiert waren. Es kann daher nur ein direktes Vertragsverhältnis mit der Bf. bestanden hat, weil sonst weder eine Veranlassung für eine direkte Rechnungslegung an die Bf. noch für eine Bezahlung durch die Bf. bestanden hätte. Zudem geht Herr D und sein Steuerberater selbst vom Vorliegen eines direkten Vertragsverhältnisses der Bf. mit den Polen aus. Dieses wurde im Zuge der gesamten Eingaben und Einvernahmen nicht in Zweifel gezogen.

Irrelevant ist in diesem Zusammenhang, welche Firma – ob die Bf. oder andere mit der Bf. oder Herrn D zusammenarbeitende Firmen oder Herr D selbst und eine seiner Firmen – als ausführende Firma gegenüber den Bauherrn aufgetreten ist und wie daher die Leistungsverrechnung der Bf. mit diesen Firmen und/oder den Bauherrn erfolgte. Ebenso spielt in diesem Zusammenhang keine Rolle, ob die bei der Bf. tätigen Polen in der Folge im Auftrag der Bf. mit diesen Firmen zusammengearbeitet oder an diese Firmen durch die Bf. zur Arbeit überlassen worden sind.

Das BFG geht weiters davon aus, dass die zuvor von Herrn D als Einzelunternehmer geführten Baustellen nach Eintragung der Bf. in das Firmenbuch durch diese weitergeführt wurden. Dies zeigt sich beispielsweise bei der Baustelle Dr. M. Hier erfolgte bis 2.4.2010 die Rechnungslegung durch die T d, die letzte in den Akten aufliegende Rechnung, Rechnung vom 2.9.2010 über Materialkosten für Innenputz, Estrich, Spachtel und Malerarbeiten, Pool, wurde von der Bf. an das Bauherrenehepaar gestellt. Ebenso sagte Herr N in seiner Einvernahme vom 8.3.2011 aus, dass „*Herr D ungefähr im April 2010 ein schlüsselfertiges Angebot für die Errichtung eines Hauses gemacht habe. Tatsächlich wurde mit dem Bau Anfang Oktober begonnen. Herr D habe dann nur die Aufstellung des Rohbaus und des Kellers gemacht. Dazu habe Herr D die Fa. U GmbH beauftragt. Die Fa. U GmbH habe von Herrn D den Plan und die ganzen Änderungen wurden dann mit den Leuten der Fa. U GmbH ausgemacht und diese dann auch nach deren Legung von Teilrechnungen direkt bezahlt, außer einer Rechnung, die die Bf. am 12.7.2010 über EUR 20.000,00 betreffend Vorlaufkosten (Erstellung des Plans und Vermessung) verrechnet hat*“. Diese Aussage stimmt mit dem Inhalt eines Schreibens der Bf. vom 4.10.2010 an die U GmbH überein, wonach sich die Familie E-E-J-J einverstanden erklärt hat, dass die Doppelhaushälfte in Ort1 über die Fa. U GmbH abgewickelt wird. Darin wird auch festgehalten, dass die Kosten für den Rohbau direkt mit dem Kunden abgerechnet werden können. Vorlaufkosten (Vermessung, Planung, Provision) fallen keine an, da diese bereits an die Bf. bezahlt wurden.

Auch Herr D sagte anlässlich seiner Einvernahme vor dem UVS des Landes Oberösterreich am 16.4.2012 aus (Seite 8), dass er für das Bauvorhaben V als Einzelunternehmer bzw. in Folge dann die Bf. den gesamten Rohbau erstellt hat. Zur Aussage des Herrn D passt ins Bild, dass, wie sich aus dem UVS-Erkenntnis, VwSen-252841/29/BMa/Th vom 29.06.2012 ergibt, Herr F und Herr G auf der Baustelle V bei Grabungsarbeiten angetroffen wurden (Seite 2).

Die Aussage von Herrn N zeigt auch, dass Herr D mit anderen Baufirmen zusammen gearbeitet bzw. Bauaufträge weitergegeben hat. Herr N erwähnt in seiner Zeugeneinvernahme, dass außer e keine anderen Arbeiter als jene der Fa. U GmbH auf der Baustelle waren. Mit e kann nur Herr E gemeint sein, weil nur dieser anlässlich der KIAB-Kontrolle am 28.10.2010 bei dieser Baustelle angetroffen wurde. Damit ist aber auch bestätigt, dass die Bf. den bei ihr tätigen Herrn E, zumindest ab Oktober 2010 (Vgl. lit.e), anderen Firmen zur Arbeit überlassen hat. Diesbezüglich hat die Bf. eine undatierte Vereinbarung bezüglich Arbeitsleistung Herr E mit Herrn K-K, dem Eigentümer der U

GmbH getroffen: "Herr E ist noch bis Ende November bei der Bf. angemeldet und wird zu einem Stundensatz von EUR 35,00 zur Verfügung gestellt. Abrechnung nach tatsächlichen Stunden - davon werden dann EUR 35 für 10 Arbeitsstunden bei Kelleraufstellung in w abgezogen. Wie ich bereits mitgeteilt habe, werde ich aus gesundheitlichen Gründen (durch Schikanen des Finanzamtes) meine Aktivitäten am Bau einstellen."

**b.**

Der beschriebene Arbeitsablauf (Einteilung, Kontrolle, Arbeiten im Arbeitsverbund) stützt sich unter anderem auf die glaubhaften Aussagen des Herrn E in seinen Einvernahmen vom 9.5.2013 und vom 9.6.2015. Diese Aussagen waren deshalb glaubhaft, weil seine Schwarzeinkünfte aus seinen eigenen Baustellen und der Tätigkeit für die Bf. und vor diesem Zeitraum für Herrn D zum Zeitpunkt der Einvernahmen bereits durch die Abgabenbehörde veranlagt waren und er daher keinen Grund mehr hatte, die Tätigkeit für die Bf. bzw. vorher für Herrn D zum eigenen Schutz anders, als sie tatsächlich war, darzustellen. Zudem entsprechen die beiden Aussagen einander. Das BFG hat erst nach telefonischer Befragung von Herrn E vom Protokoll über seine Beschuldigtenvernehmung durch die Abgabenbehörde am 5.9.2013 erfahren.

Zu vielen Aspekten des Sachverhaltes gibt es aber auch andere Beweismittel, die mit den diesbezüglichen Aussagen von Herrn E übereinstimmen. Nicht zuletzt stütze sich das BFG auch auf die beiden in II.3.lit.f. aufgezählten Einvernehmungsprotokolle mit Herrn D.

Dass der Bf. die Errichtung von Häusern anbot bzw. deren Errichtung vermittelte, ergibt sich aus den Einvernahmen der Bauherren. Der dazu erfolgte, meist parteweise Einsatz der Polen und von Herrn E wird durch die Niederschrift vom 29.10.2010 mit Herrn Dr. M und die Sachverhaltsfeststellungen in den genannten UVS-Erkenntnissen (Vgl. nächster Absatz) bestätigt. Anlass für die Einvernahme von Dr. M war eine Baustellenkontrolle am 14.10.2010, bei der unter anderem J, G und I angetroffen wurden. In seiner Einvernahme sagte Herr Dr. M aus, dass der die genannten Polen das erste Mal zur Zeit der Errichtung seines Rohbaus gesehen hat. Der Polier war Herr E, der ab dem Aufmauern sporadisch auf der Baustelle anwesend war, und zwar immer dann, wenn Arbeiten am Rohbau ausgeführt worden sind. Ansprechpartner für Herrn Dr. M war allein Herr D.

Dass die Polen weit umfangreichere Tätigkeiten als Verspachteln für die Bf. erbrachten, ergibt sich nicht nur aus den Aussagen von Dr. M, von Herrn D selbst sowie der Polen, sondern auch aus den im Jahr 2010 erfolgten vier KIAB-Kontrollen, bei denen nach den genannten UVS-Erkenntnissen am 3.3.2010 Herr F, Herr H und Herr G beim Flechten von Baustahl auf der Geschoßdecke, am 12.3.2010 Herr J und Herrn I bei Schalungsarbeiten und Zutragen von Material, am 19.4.2010 Herr F, Herr H und Herr G bei einer nicht näher konkretisierten Arbeit sowie am 28.07.2010 Herr F und Herr G bei Grabungsarbeiten angetroffen wurden.

In seiner Einvernahme (Niederschrift vom 07.06.2011) sagt Herr D selbst aus, dass den Polen die Arbeit erklärt und vorgegeben wurde (Antwort zu Frage 25). Er habe den Polen

die Arbeit zugeteilt und auch die Kontrolle ist durch ihn erfolgt (Antwort zu Frage 27). Abnahmeprotokolle habe es keine gegeben (Antwort zu Frage 29). Das Arbeitsmaterial ist durch die Bf. beigestellt worden (Antwort zu Frage 33). Es habe keine Regelung gegeben, wenn durch die Tätigkeit der Polen ein Schaden entstanden ist (Antwort zu Frage 35).

Das BFG geht davon aus, dass mit den Polen weder vereinbart war, dass sich die Polen vertreten lassen konnten noch dass eine solche de facto stattgefunden hat. Zum einen wurde für den Beschwerdezeitraum keine schriftliche Vereinbarung der Bf. mit den Polen vorgelegt. Zum anderen war selbst in den im Zuge der UVS-Verfahren vorgelegten mit Werksvertrag übertitelten Schriftstücken eine solche nicht vereinbart, weshalb anzunehmen ist, dass auch im Folgezeitraum eine solche nicht galt. Zu guter Letzt behauptete Herr D in seiner Einvernahme vom 07.06.2016 zwar, dass eine solche Vertretungsregelung für die Arbeiter bestanden habe, er fügt aber hinzu, dass praktisch eine solche – mangels Arbeiter – gar nicht möglich war (Antwort auf Frage 36).

**c.**

Aufgrund der getroffenen Sachverhaltsfeststellungen und der Beweiswürdigung sowie der Durchsicht der im Verfahrensablauf dargestellten, durch das BFG eingeholten Unterlagen zu den Verfahren vor dem UVS sowie den eigenen Ermittlungen (siehe Punkt eigene Ermittlungen des BFG) ist das BFG zum Schluss gekommen, dass sich die Art und Weise der tatsächlich ausgeübten Tätigkeit der fünf Polen, die nach Gründung der Bf. für die Bf. erfolgte, hinsichtlich jener vor diesem Zeitpunkt, die für den Einzelunternehmer Herrn Rienesl erbracht wurde, nicht unterschieden hat.

Frau K bestätigte zudem explizit, dass sich der Arbeitseinsatz der Ausländer, der nach Gründung der Bf. erfolgte, von jenem vor diesem Zeitpunkt nicht unterschieden hat (Tonbandprotokoll vom 16.4.2012, Seite 11).

Dieser Schluss wurde auch der Bf. mitgeteilt. Dagegen wurden keine Einwendungen erhoben.

Da die Art und Weise des Tätigwerdens der Polen für das Einzelunternehmen D und für die Bf. gleich war, können auch die Niederschriften über die Einvernahme der Polen in den vorangehenden Verwaltungsverfahren zur Feststellung des beschwerderelevanten Sachverhalts herangezogen werden.

Die Feststellung, dass die Polen letztlich nur über ihre eigene Arbeitskraft disponierten, ergibt sich daraus, dass die Herren J und I in ihren Einvernahmen am 19.03.2010 (Protokoll über die Zeugeneinvernahme gem. § 161 StPO) vor der Abgabenbehörde angegeben haben, dass sich der Standort ihres Gewerbes jeweils an der gemeinsamen Wohnadresse befand. An dieser Wohnadresse wurde eine etwa 40 bis 60 m<sup>2</sup> große Wohnung durch die fünf genannten Polen bewohnt. Vermieterin war die Lebensgefährtin von Herrn D, Frau K. Der monatliche Mietzins betrug EUR 50,00 pro Person. Eine Büroeinrichtung gab es nicht. Es wurde lediglich über ein Wertkarten-Mobiltelefon verfügt,

wobei nicht festgestellt werden konnte, ob jeder über ein eigenes verfügte oder nicht. Darüber hinaus teilten sich die Polen die Benützung eines KFZ. Nach den Angaben der beiden wurden auch keine Arbeiten übernommen, für die sie dann irgendwie haften mussten. Sie haben nur Hilfsarbeiten geleistet nach den Vorgaben der für die Baustelle zuständigen „Meister“. Im Beschwerdezeitraum hat sich an ihrer Wohnadresse und Vermieterin nichts geändert.

**d.**

Herr E hat selbst zugestanden, dass er darüber hinaus – ohne Zutun durch die Bf. - eigene Baustellen und Bauarbeiten aufgetan und betreut hat und dazu teilweise auch die ihm von seiner Tätigkeit für die Bf. bekannten Polen eingesetzt hat, wenn er auf seinen eigenen Baustellen Helfer brauchte (Einvernahme vom 28.10.2010). Dies ergibt sich auch aus der Einvernahme von Herrn L am 8.3.2011. Danach hat er Herrn E zum Schalen einer Gartenmauer beauftragt und ihn gebeten, ob er nicht auch Mithelfer besorgen kann, da Herr L dazu keine Zeit hatte. Herr E ist dann mit zwei Ausländern als Helfer gekommen. Dabei handelte es sich nach eigener Aussage von Herrn E in seiner Einvernahme vom 28.10.2010 um die beiden, auch hier im Beschwerdeverfahren relevanten, Polen „j“ und „i“.

**e.**

Herr D gibt in seiner Einvernahme vom 14.1.2011 an, dass die von ihm betreuten Baustellen alle vor seiner Verurteilung lagen. Mit Verurteilung kann nur die Verurteilung durch das LG Steyr vom 14.09.2010 gemeint sein. Nach seiner Verurteilung sei er mit den Baustellen fertig gewesen. Die Polen haben seit seiner Verurteilung nicht mehr auf Baustellen der Bf. im Auftrag der Bf. Werkvertragstätigkeiten verrichtet.

Diese Aussage erscheint dem BFG im Hinblick auf die Tätigkeit der Polen für die Bf. nicht glaubhaft. Nach dem 14.9.2010 erfolgten bis 15.12.2010, wie unter Punkt 4.3.1. dargestellt wurde, nach wie vor Kassaauszahlungen an die Polen. Für das BFG ist es nicht nachvollziehbar, warum die Polen nach wie vor von der Bf. Barzahlungen erhalten haben, wenn sie für diese nichts mehr getan haben. Diese Kassaauszahlungen legen vielmehr eine Tätigkeit im Auftrag der Bf. bis zumindest Ende November 2011 nahe.

Wie aus den gegenübergestellten Aussagen von Herrn E und Herrn D hervorgeht, waren die Baustellen Dr. M, v und W solche der Bf.. Im Kalender von Herrn E, der bis 27.10.2010 vorliegt, sind nach dem 14.09.2010 eine Vielzahl von Arbeitsstunden unter den Namen dieser Bauherren eingetragen, sodass davon auszugehen ist, dass die Bf. auch nach der Verurteilung von Herrn D am 14.09.2010 noch weiter Baustellen betrieben hat bzw. diese noch nicht fertig waren.

Wie die Aussage von Herrn N und die durch die Bf. verfassten Schreiben zeigen, wurde für dessen Baustelle Herr E an die Firma U GmbH überlassen. Das BFG hält es daher für sehr wahrscheinlich, dass, selbst für den Fall, dass die Bf. ab Oktober

2010 nur mehr teilweise eigene Baustellen betreute und andere noch nicht fertige oder übernommene Baustellen zur Bearbeitung an andere Baufirmen abgetreten hat, die Bf. die beschwerderelevanten Polen in gleicher Weise wie Herrn E an diese Baufirmen zur Arbeit überlassen hat.

Dass die Polen darüber hinaus Zusatzarbeiten direkt mit den ihnen durch ihre Tätigkeit bei der Bf. bekannten Bauherren vereinbart haben, hält das BFG für glaubhaft (Vgl. die darauf hindeutende Aussage von Herrn Dr. M vom 29.10.2010 als Auskunftsperson), spielt aber für die ausschließlich im Beschwerdefall strittige Frage des Vorliegens eines Dienstverhältnisses dieser Personen zur Bf. keine Rolle.

**f.**

Die Bemessungsgrundlagen für die Polen, somit der Betrag den die Polen von der Bf. im Jahr 2010 erhalten haben, sind unstrittig. Sie ergeben sich aus den von Mai bis Juli 2010 aus den von den fünf Polen gelegten Rechnungen und anschließend aus den namentlich angeführten Eintragungen im Kassajournal. Es wurden keine Einwendungen dagegen erhoben.

**g.**

Die Bemessungsgrundlage für die Schwarzzahlungen an Herrn E ist hingegen strittig, sowohl was den mit ihm vereinbarten Stundensatz als auch die Anzahl der für die Bf. geleisteten Schwarzarbeitsstunden betrifft.

Laut Sachverhalt war Herr E vom 1.5.2010 bis 30.11.2010 von der Bf. mit einem monatlichen Bruttopreis von EUR 1.000,00 als Dienstnehmer angemeldet und hat die entsprechenden Nettobezüge erhalten.

Hinsichtlich des Stundenlohnes vertritt die Abgabenbehörde die Ansicht, dass die Bf. mit Herrn E einen Stundenlohn von EUR 23,00 pro Stunde vereinbart hat und sich daher der offiziell angemeldete Stundenlohn auf eine Arbeitszeit von 10 Wochenstunden bezieht.

Der Steuerberater der Bf. bestreitet in seiner Berufungsschrift diesen Schluss. Laut Berufungsschrift sei zu differenzieren, ob Herr D Herrn E als selbständiger Unternehmer an Bauherren vermittelt habe oder aber ob dieser für die Bf. unselbständig tätig wurde. Für seine selbständige Tätigkeit habe Herr E bis zu EUR 25,00 pro Stunde verlangt. Die Entlohnung für seine unselbständige Tätigkeit bei der Bf. mit einem monatlichen Bruttopreis von EUR 1.000,00 sei für eine Arbeitszeit von 23,5 Wochenstunden erfolgt. Dies sei durch die ordnungsgemäße Anmeldung bei der OÖ GKK mit 23,5 Stunden pro Woche eindeutig bestätigt. Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass weder ein Dienstvertrag mit, ein Lohnkonto für noch die Anmeldung von Herrn E bei der OÖ GKK zur Bestätigung dieser Aussage im Laufe des gesamten Verfahrens vorgelegt wurde. Zudem brachte eine telefonische Kontaktaufnahme durch das BFG mit der OÖ GKK folgendes Ergebnis: Herr E wurde vom steuerlichen Vertreter der Bf. am 30.04.2010 zunächst

als geringfügig Beschäftiger angemeldet. Im Oktober 2010 wurde er vom steuerlichen Vertreter der Bf. mittels Änderungsmeldung rückwirkend zum Beschäftigungsbeginn zur Vollversicherung angemeldet. Auf der Änderungsmeldung scheint jedoch kein Arbeitszeitausmaß auf.

Das BFG geht davon aus, dass die Bf. mit Herrn E einen Stundenlohn von EUR 23,00 vereinbart hat. Von diesem Stundensatz spricht nicht nur Herr E (Einvernahmen vom 28.10.2010, 13.12.2010), sondern auch Herr D in seiner Einvernahme vom 7.6.2011 im Beisein seines Steuerberaters (Punkt 11). Es ist für das BFG nicht nachvollziehbar, warum nicht gleich bei der Einvernahme auf die erst in der Berufungsschrift vorgenommene Differenzierung hingewiesen wurde, wenn eine solche tatsächlich bestanden hat.

Schließlich ist für das BFG ebenfalls nicht nachvollziehbar, warum sich Herr E bei einer unselbständigen Beschäftigung mit einem Stundenlohn von lediglich EUR 10,00 zufrieden gegeben haben soll, wenn er für die gleiche Tätigkeit bei anderen einen Stundenlohn von bis zu EUR 25,00, also das 2,5fache, bekommen hat.

Die diesbezüglichen Einwände in der Berufungsschrift sind für das BFG darüber hinaus nicht schlüssig. Einerseits wird dort argumentiert, dass Herr E immer, auch auf den von Herrn D vermittelten Baustellen, selbständig tätig war. Andererseits wurde er von der Bf. als unselbständiger Dienstnehmer für von Herrn D vermittelten Baustellen mit einem Bruttolohn von EUR 1.000,00 pro Monat angestellt.

Dass Herr E ein mehr an Arbeitsstunden für die Bf. geleistet hat, als ihm über die Lohnverrechnung vergütet wurde, ergibt sich für das BFG aus den Aussagen von Herrn E (Niederschrift vom 28.10.2010). Dieser unterscheidet darin zwischen jenen Tätigkeiten in Form der Namen der Bauherren, in denen er über Auftrag der Bf. und auch von dieser bezahlt tätig wurde und seinen eigenen Baustellen, die von der Bf. und von Herrn D unabhängig waren.

Herr E konnte die vom Bf. geführten Baustellen in seinen Einvernahmen anhand der in seinem Kalender für 2010 für die einzelnen Tage niedergeschriebenen Namen der Bauherren bis auf wenige Ausnahmen von seinen eigenen Baustellen trennen. Im Kalender tauchen folgende Namen auf: „v“, „m“ und „W“. Diese ordnete Herr E der Bf. zu. Dass diese Baustellen eindeutig der Bf. zuzuordnen sind, wird auch durch die Aussage von Herrn D (Vgl. Aussage von Herrn D vom 14.1.2011, Seite 2 und 3 und) und die Aussage von Herrn Dr. M seine Baustelle betreffend (Vgl. die Beweiswürdigung in den Vorpunkten) bestätigt.

Werden die Stundenaufzeichnung von Herrn E in seinem Kalender für diese drei Baustellen herangezogen, so erbrachte er allein im Monat Mai 2010 für diese drei Baustellen 131 Arbeitsstunden, im Monat Juni 2010 163 Arbeitsstunden, im Monat Juli 2010 147 Arbeitsstunden. Daher leistete er selbst, wenn man davon ausginge, dass tatsächlich eine Wochenarbeitszeit von 23,5 Stunden vereinbart gewesen war, wesentlich mehr Stunden als dem offiziell gemeldeten Bruttoarbeitslohn nach Aussage des Steuerberaters des Bf. entsprochen hat. Damit ist aber für das BFG erwiesen, dass Herr

E wesentlich mehr an Stunden für die Bf. gearbeitet hat, als seinen offiziell gemeldeten Stunden entspricht.

Es ist für das BFG völlig unwahrscheinlich, dass er für die Mehrarbeitsstunden nicht bezahlt wurde. Dazu passt ins Bild, dass Herr E in seiner telefonischen Einvernahme durch das BFG aussagte, dass er für 10 Stunden angemeldet war und es geheißen hat, dass der die Überstunden extra bekommt. Jedenfalls hat er alles, was er von Herr D erhalten hat, für seine Arbeitsleistung für die Bf. erhalten.

Wieviel er an Schwarzzahlungen durch die Bf. erhalten hat, ist nicht restlos aufklärbar. Zum einen wurden keine Arbeitszeitaufzeichnungen durch die Bf. geführt. Zum anderen umfassen die abgelichteten Kalenderaufzeichnungen von Herrn E lediglich den Zeitraum vom 13. Februar (für die Beschwerde ist nur die Zeitspanne ab Mai 2010 relevant) bis 27. Oktober 2010. Im Rahmen dieser Zeitspanne sind in den Tageskalenderaufzeichnungen am jeweiligen Kalendertag nur zum großen Teil die Bauherren und die Zeitspanne, in der Herr E für diese Bauherren gearbeitet hat, verzeichnet. In den meisten Fällen ist auch unter die Zeitspanne die Stundenanzahl eingetragen. Üblicherweise wurde von der angegeben Dauer eine halbe Stunde Mittagspause abgezogen. Es finden sich jedoch auch vereinzelt Kalendertage, an denen nur eine Zeitspanne ohne Nennung des Bauherren angegeben ist. Des weiteren geht aus den Kalenderaufzeichnungen hervor, dass die für die Bf. gearbeiteten Stunden nicht zur Gänze von der Bf. bezahlt wurden. Für Ende Oktober 2010 und den ganzen November 2010 wurden überdies keine Kalenderaufzeichnungen vorgelegt. Im November war Herr E auch noch bei der Bf. als Dienstnehmer angemeldet. Das BFG geht aufgrund der bereits geschilderten Ermittlungsergebnisse davon aus, dass er auch in diesem Zeitraum ein Mehr an Stunden gearbeitet hat, als seinen offiziellen Arbeitsstunden entsprochen hat. Unklar bleibt weiters, wieviel Herr E ab der letzten im Kalender eingetragenen Zahlung am 8.9.2010 für die ab diesen Zeitpunkt geleisteten Arbeitsstunden tatsächlich erhalten hat.

Herr E gibt in seiner Einvernahme vom 13.12.2010 an, dass vermutlich ein Betrag von EUR 10.000,00 aus Zahlungen von Herrn D stammt.

Zur Verplausibilisierung dieses Betrages hat das BFG in der Folge die Stunden aus den Kalenderaufzeichnungen jener Baustellen, die mit Sicherheit der Bf. zuzuordnen sind, von Mai bis 27. Oktober 2010 in einer Excel-Tabelle erfasst. Insgesamt ergeben sich daraus 799 Stunden, die Herr E für die Bf. gearbeitet hat. Die fehlenden Novemberstunden wurden aus dem Durchschnitt der vergangenen 6 Monate, das sind 133 Stunden (=799/6), errechnet und zu den Vormonaten aus den Kalenderaufzeichnungen addiert. Davon wurden die für Steuer- und Sozialversicherungszwecke bekanntgegebenen Stunden (=10\*4,33\*7) abgezogen. Die sodann verbleibende Stundenanzahl wurde mit dem Stundenlohn von EUR 23,00 multipliziert. Vom so errechneten Betrag wurden die laut Kalender im Zeitraum Mai bis Oktober noch nicht bezahlten Beträge abgezogen. Dies ergibt einen Betrag von rund EUR 11.7660,3. Wird davon ausgegangen, dass wie in den Vormonaten auch ein Teil der im September, Oktober und November geleisteten Arbeitsstunden von der Bf. nicht bezahlt

wurde, erscheint der geschätzte Betrag von EUR 10.000,00 realistisch als jener Betrag, der von der Bf. tatsächlich, zusätzlich zum offiziell gemeldeten Bruttolohn, an Herrn E ausbezahlt wurde. Dieser Betrag wird vereinfacht auf die Zeit der Tätigkeit von Herrn E für die Bf., also von Mai bis November 2010, aufgeteilt.

### **C. Ablehnung der im Schreiben vom 22.11.2015 gestellten Anträge**

#### **1.**

Mit Schreiben vom 22.11.2016 beantragte die steuerliche Vertretung der Bf. die Bescheidaufhebung und Zurückverweisung an die erste Instanz.

Diesbezüglich besteht für die Bf. kein Antragsrecht. Die Aufhebung und Zurückverweisung gem. § 278 Abs. 1 BAO liegt allein im Ermessen des Bundesfinanzgerichtes. Liegen unterlassene Ermittlungen vor, liegt es im Ermessen des Verwaltungsgerichtes, ob es unterlassene Ermittlungen selbst durchführt, Ermittlungsaufträge gem. § 269 Abs. 2 BAO erteilt oder nach § 278 Abs. 1 die Bescheidbeschwerde kassatorisch erledigt (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 278, Rz 4).

Im Beschwerdefall hat die Abgabenbehörde bereits im GPLA-Verfahren eine Vielzahl an Ermittlungsschritten, unter anderem mit Einvernahmen von Herrn D, Herrn E und von Bauherren, gesetzt.

Dass es weitere Einvernahmen gegeben hat, ist im Zuge der Bearbeitung des Beschwerdefalles durch das BFG hervorgekommen. Jene Ermittlungsschritte, die das BFG zusätzlich zu den im GPLA-Akt aufliegenden Unterlagen noch für notwendig empfunden hat, wurden im Zuge von Anfragen, Abfragen des Firmenbuches, des Gewerbeinformationsregisters, der Nacheinvernahme von Herrn E, der Einholung von weiteren Unterlagen durchgeführt.

Welcher Beweismittel sich das BFG zum Verfassen des vorliegenden Erkenntnisses bedient hat, ist in Punkt II.3. des Erkenntnisses aufgezählt, wobei hinsichtlich der Akten des Landesgerichtes Steyr allein das Urteil für die Verfassung dieses Erkenntnisses herangezogen wurde. Das Bundesfinanzgericht hat somit von seinem Ermessen dergestalt Gebrauch gemacht, dass es Ermittlungen selbst durchgeführt bzw. Ermittlungsaufträge gem. § 269 Abs. 2 BAO erteilt hat, bis es den Eindruck hatte, ein ausreichendes Sachverhaltsbild zur Entscheidung in der Sache im Beschwerdefall erlangt zu haben. Für eine Aufhebung und Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde bleibt daher kein Raum.

#### **2.**

Im Schreiben vom 22.11.2016 wird die Vernehmung von weiteren insgesamt 10 Personen und von Herrn F-F, Ort8mitPLZ, beantragt.

Gemäß § 183 Abs. 3 BAO sind von den Parteien beantragte Beweise aufzunehmen. Davon ist unter anderem dann abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind oder wenn aus den Umständen erhellt, dass die Beweise in der offenkundigen Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind.

Das BFG sieht von der Einvernahme weiterer Auskunftspersonen aus folgendem Grund ab:

Beweisanträge haben das Beweismittel und das Beweisthema, somit die Tatsachen und Punkte, die durch das angegebene Beweismittel geklärt werden sollen, anzugeben. Ein Beweisantrag zur Vernehmung von Personen erfordert die Bezeichnung des Namens und die Adresse der Auskunftspersonen/Zeugen (VwGH 31.7.1996, 92/13/0020; VwGH 2.9.2009; 2008/15/0057). Andernfalls liegt bereits aus diesem Grund kein ordnungsgemäßer Beweisantrag vor.

Die steuerliche Vertretung der Bf. gibt nur den Familiennamen und eine Ortsbezeichnung ohne Postleitzahl und genaue Adresse an. Sie begründet die unzureichende Identifizierung der einzuvernehmenden Personen damit, dass die genauen Anschriften nicht beigebracht werden konnten, da alle Unterlagen vom Finanzamt beschlagnahmt wurden.

Das BFG hat bei der Abgabenbehörde in der Folge nachgefragt, ob die Unterlagen tatsächlich auch für den Beschwerdezeitraum, also 2010, beschlagnahmt wurden. Dies wurde von der Abgabenbehörde bestätigt. Dennoch ist diese Begründung nicht geeignet, vom Erfordernis der Nennung der einzuvernehmenden Personen mit Angabe des vollständigen Namens und der genauen Adresse abzusehen, weil sich die steuerliche Vertretung der Bf. bzw. der Geschäftsführer der Bf. sich die erforderlichen Daten durch Akteneinsicht bei der Abgabenbehörde beschaffen hätte können. Ein solches Recht besteht für die Bf. jedenfalls, wenn, wie vorliegend, die Kenntnis der Akten(-teile) zur Geltendmachung oder Verteidigung ihrer abgabenrechtlichen Interessen oder zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten erforderlich ist (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 90 Rz 3).

Mangels Bezeichnung der Adresse und des vollständigen Namens der einzuvernehmenden Personen liegt daher kein ordnungsgemäßer Beweisantrag vor. Auch hinsichtlich Herrn F-F liegt kein ordnungsgemäßer Beweisantrag vor. Zwar wird bei ihm der Vor- und Zuname und beim Ort die Postleitzahl angegeben, es fehlt jedoch an der Straßenbezeichnung. Erst die Anführung der Straßenbezeichnung macht eine eindeutige Identifizierung möglich.

Es kann daher dahingestellt bleiben, ob darüber hinaus ein ordentliches Beweisthema angeführt wurde und ob Verschleppungsabsicht vorliegt, wenn auch nicht zu erkennen ist, aus welchem Grunde der Beweisantrag nicht bereits im GPLA-Prüfungsverfahren gestellt worden ist.

Es wird darauf hingewiesen, dass der Vorhalt vom 21.09.2016 auch ein Protokoll über die Zeugeneinvernahme von Herrn N gem. § 161 StPO vom 8.3.2011 aufgrund einer Baustellenkontrolle vom 28.10.2010 durch die KIAB enthält. Das BFG vermutet, dass es sich dabei um eine jener Personen handelt, deren Einvernahme die Bf. im Schreiben vom 22.11.2016 unter der Bezeichnung „E-E, Ort1“ beantragt hat.

### 3.

Die steuerliche Vertretung der Bf. beantragt darüber hinaus die Beeidigung der Aussagen der Herrn F-F und E. Dieser Antrag wird vom BFG so verstanden, dass eine eidliche Einvernahme dieser Personen als Zeugen gem. § 175 BAO erfolgen soll.

Gem § 175 kann von der Behörde eine Eidesleistung verlangt werden. Diese Bestimmung gilt nur für förmliche Zeugeneinnahmen, nicht aber für die Einvernahmen von Auskunftspersonen oder für die Vernehmung des Abgabepflichtigen. Es besteht keine Verpflichtung der Behörde, dies anzuordnen, weil dies eine Beeinträchtigung des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung gleichkäme (VwGH 20. 12. 1962, 0460/60).

Herr E wurde insgesamt sechs Mal einvernommen, fünf Mal durch die Abgabenbehörde, einmal durch das BFG. Das BFG hat sich in seiner Beweiswürdigung bei der Feststellung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes jedoch keineswegs ausschließlich auf die von Herrn D unglaubwürdig eingestuften Aussage des Herrn E gestützt, sondern auf sämtlich in Punkt II.3. aufgezählten und im GPLA-Akt enthaltenen Beweismittel, unter anderem Einvernahmen von Herrn D selbst. Zu vielen Sachverhaltsfeststellungen gibt es übereinstimmende Ergebnisse durch Aussagen anderer Personen oder durch Heranziehung anderer Beweismittel. Eine weitere Einvernahme dieses Zeugen unter Eid ist daher nach Auffassung des BFG nicht mehr erforderlich.

Die Person des Herrn F-F oder dessen Aussagen spielte für die Sachverhaltsfeststellungen im Beschwerdeverfahren keine Rolle. Genannt wird der Name lediglich im Urteil des Landesgerichtes Steyr vom 14.09.2010, wonach Herr D unter anderem die beschwerderelevanten Polen sowie Herrn E zur Durchführung unselbständiger Arbeiten auf Baustellern unter anderem der H-H F-F einsetzte und teils vermittelte. In den hinsichtlich der Beschreibung der Tätigkeit der Polen ausschließlich herangezogenen im Punkt II.3. näher bezeichneten Akten des UVS kommt er nicht vor. Mangels Relevanz für das vorliegende Beschwerdeverfahren wird daher auch für ihn, abgesehen davon, dass kein ordnungsgemäßer Beweisantrag gestellt wurde, von einer eidlichen Einvernahme abgesehen.

## D. Rechtliche Beurteilung:

### 1. Steuerliches Dienstverhältnis der Polen?

## 1.1.

Gemäß § 47 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (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.

## 1.2.

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

Bei der Rechtsfrage, ob ein Dienstverhältnis vorliegt, kommt es ausschließlich auf den tatsächlich gelebten wahren wirtschaftlichen Gehalt der Tätigkeit an. Daher spielt bei der Beurteilung, ob eine Leistungsbeziehung die Tatbestandsvoraussetzungen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt, weder die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung des Vertragswerkes (VwGH vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071, vom 28. April 2004, Zl. 2000/14/0125, vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0079, vom 4. März 1986, Zl. 84/14/0063) eine Rolle, noch, wie eine Rechtsbeziehung auf anderen Gebieten, wie beispielsweise dem Sozialversicherungsrecht, Gewerberecht oder dem Ausländerbeschäftigungsgesetz, zu beurteilen ist (VwGH vom 22. März 2010, Zl. 2009/15/0200; vom 2. Februar 2010, Zl. 2009/15/0191; vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071). Steuerlich besteht somit keine formelle Anknüpfung an diese Rechtsgebiete. Allerdings kann sich aus der Beurteilung einer Leistungsbeziehung in anderen Rechtsgebieten ein Anhaltspunkt für das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses ergeben (VwGH 22.1.1986, 84/13/0015).

Dem Umstand, dass die Bf. bzw. ihre steuerlichen Vertragsverhältnisse wiederholt als „selbständig“ bezeichnet hat, kommt daher ebensowenig entscheidungsrelevante Bedeutung zu, wie dem Umstand, dass die sog. Subunternehmer über einen Gewerbeschein verfügt haben und – teilweise – bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft versichert gewesen sind. Entgegen der Meinung der Bf. kommt es auch nicht auf den auf eine Selb- oder Unselbständigkeit gerichteten Willen der vertragsschließenden Parteien an, sondern nur auf das tatsächlich verwirklichte Geschehen.

Dem Einwand des Bf., dass mehrere Behörden die Tätigkeiten der polnischen Personen als selbständig eingestuft haben, ist für das Verfahren daher nicht zielführend. Diese Behauptung wurde von ihr in keiner Weise nachgewiesen. Die Ermittlungsergebnisse des BFG weisen zudem in die völlig andere Richtung. So wurde bereits die Tätigkeit der Polen für den Einzelunternehmer Herrn D im Zuge der Verfahren vor dem UVS und dem VwGH

aufgrund der Übertretung des Ausländerbeschäftigungsgesetzes als arbeitnehmerähnlich eingestuft. An der Art und Weise ihrer Tätigkeit für die Bf. hat sich aber im Vergleich zum Einzelunternehmen D nichts geändert. Für den Beschwerdezeitraum selbst ist auch bei der OÖ. GKK ein Verfahren gegen die Bf. anhängig, in dem die Polen als Dienstnehmer gem. § 4 Abs. 2 ASVG eingestuft wurden.

### 1.3.

Entscheidend im Beschwerdefall ist, ob die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen dem Tatbild des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entsprechen (VwGH vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071, vom 28. April 2004, Zl. 2000/14/0125, vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0079).

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“.

Wie die behauptete Selbständigkeit vertraglich gestaltet worden sein soll, blieb im Zuge des Beschwerdeverfahrens offen, da keine schriftlichen Verträge vorgelegt wurden und auch zum Inhalt allfälliger mündlicher Verträge nichts vorgebracht wurde. In den Verfahren vor dem UVS wurden als Werkverträge titulierte Schriftstücke vorgelegt, die einerseits Herr G und andererseits Herr F unterzeichnet haben. Daraus gehen zwar die beiden Herren als Auftragnehmer hervor, jedoch ist kein Auftraggeber namentlich genannt.

Selbst unter der Annahme, dass diese Verträge von sämtlichen beschwerderelevanten Polen auch mit der Bf. abgeschlossen wurden, können diese Verträge im Beschwerdefall nicht als Werkvertrag qualifiziert werden. Diesbezüglich kann im Beschwerdefall auf die Begründung des VwGH in den Verfahren betreffend Bestrafung von Herrn D wegen Übertretung des Ausländerbeschäftigungsgesetzes durch die Beschäftigung der fünf beschwerderelevanten Polen (VwGH vom 05.09.2013, 2012/09/0114) zurückgegriffen werden, in denen die gleichen Werkeverträge für die Beurteilung der Arbeitnehmerähnlichkeit iSd AuslBG entscheidungswesentlich waren: „*Ein Werkvertrag liegt hingegen nach ständiger hg. Rechtsprechung vor, wenn die Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes gegen Entgelt besteht, wobei es sich um eine im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich geschlossene Einheit handeln muss. Die Verpflichtung aus einem Werkvertrag besteht darin, die bereits im Vorhinein genau umrissene Leistung (in der Regel bis zu einem bestimmten Termin) zu erbringen. Das Interesse des Bestellers bzw. die Vertragsverpflichtung des Werkunternehmers sind auf das Endprodukt als solches gerichtet. Für einen Werkvertrag essenziell ist ein "gewährleistungstauglicher" Erfolg der Tätigkeit, nach welchem die für den Werkvertrag typischen Gewährleistungsansprüche bei Nichtherstellung oder mangelhafter Herstellung des Werks beurteilt werden können. Mit der Erbringung der Leistung endet das Werkvertragsverhältnis. Eine zwar leistungsbezogene, nicht aber*

*erfolgsbezogene Entlohnung spricht gegen das Vorliegen eines Werkvertrages. Wenn ein dauerndes Bemühen geschuldet wird, das bei Erreichen eines angestrebten "Ziels" auch kein Ende findet, spricht dies ebenfalls gegen einen Werkvertrag (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 22. März 2012, Zl. 2011/09/0089, mwN).*

*Gegenständlich lässt sich weder den (exemplarisch) vorgelegten "Werkverträgen" entnehmen, dass es sich bei der behaupteten Vergabe an die Polen um ein oder mehrere im Vorhinein bestimmte(s), abgrenzbare(s), unterscheidbare(s) "gewährleistungstaugliche(s)" Werk(e) gehandelt hätte, noch sind derartige Werke im Verwaltungsverfahren hervorgekommen. Die Behauptung des Bestehens von Werkverträgen entspricht nicht dem wahren wirtschaftlichen Gehalt der ausgeübten Tätigkeit (vgl. zum Ganzen die hg. Erkenntnisse vom 1. Juli 2010, Zl. 2010/09/0072, vom 14. Oktober 2011, Zl. 2009/09/0205, vom 22. März 2012, Zl. 2011/09/0089, sowie vom 15. Februar 2013, Zl. 2011/09/0009).“*

Auch im Beschwerdeverfahren sind keine derartigen Werke hervorgekommen. Weder die im Vergleich zum VwGH Verfahren angenommene identische „Auftragerteilung“ noch die im Sachverhalt festgestellte Abrechnung lassen erkennen, dass als Werk deutbare Leistungen (konkreter Leistungsumfang, bestimmte Fertigstellungstermine, konkrete Baustellen) vereinbart bzw. erbracht worden wären. Der „Auftragerteilung“ zufolge war vielmehr die Durchführung von (allgemein umschriebenen) Arbeiten vereinbart und der Abrechnung zufolge sind solche auch erbracht worden. Dies zeigt sich auch daran, dass die Polen zeitraumbezogen nach Monaten bezahlt wurden, ohne dass die Rechnungen Bezugnahmen auf bestimmte als Werk deutbare Leistungen enthalten haben oder als Teil- oder Schlussrechnungen ausgewiesen waren (Vgl. VwGH 31.07.2012, 2008/13/0071). Es findet sich lediglich auf den Rechnungen der Polen für den Monat Juni ein Hinweis auf eine Baustelle - Bv. w. Dieser Hinweis hat aber im Hinblick auf die wenig konkrete Aussage "diverse Spachtel- und Hilfsarbeiten", die gerade keine abgrenzbare Leistung zum Ausdruck bringt, keine Bedeutung. Zudem dauerte diese Baustelle nach den Kalenderaufzeichnungen von Herrn E Monate.

#### **1.4.**

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

Dienstvertrag und freier Dienstvertrag haben gemeinsam, dass sich bei beiden Vertragsverhältnissen jemand auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zur Dienstleistung für einen anderen verpflichtet. Im Vordergrund steht im Gegensatz zum Werkvertrag daher, dass der Dienstnehmer seine Arbeitskraft schuldet. Im Gegensatz zum Dienstverhältnis

handelt der freie Dienstnehmer persönlich selbständig. Ihm steht ein Freiraum bei der Erbringung seiner Dienstleistungen offen.

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

Aus der Definition des Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 werden von der Rechtsprechung zwei Hauptkriterien abgeleitet, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger hg. Rechtsprechung auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 22. März 2010, 2009/15/0200, vom 24. November 2011, 2008/15/0180, und vom 21. November 2013, 2012/15/0025).

Die beiden Merkmale „Weisungsgebundenheit“ und „Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers“ lassen sich nicht eindeutig voneinander abgrenzen und bedingen einander teilweise (Doralt, EStG6, § 47 Tz 23): Ist eine Person weisungsgebunden, dann ist dies auch bei der Beurteilung der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zu berücksichtigen, andererseits wird eine Person, die eingegliedert ist, auch eher einem Weisungsrecht unterliegen.

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

generelle Vertretungsberechtigung stellt die bloße Befugnis eines Erwerbstägigen dar, sich im Fall der Verhinderung in bestimmten Einzelfällen, z.B. im Fall einer Krankheit oder eines Urlaubs oder bei bestimmten Arbeiten innerhalb der umfassenderen Arbeitspflicht vertreten zu lassen; ebenso wenig die bloß wechselseitige Vertretungsmöglichkeit mehrerer vom selben Vertragspartner beschäftigter Personen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 16. November 2011, ZI. 2008/08/0152, mwN).

Ein generelles Vertretungsrecht im genannten Sinn ist den Feststellungen zu Folge im vorliegenden Beschwerdefall weder vereinbart noch gelebt worden.

Die persönliche Arbeitspflicht fehlt andererseits auch dann, wenn einem Beschäftigten ein "sanktionsloses Ablehnungsrecht" zukommt, wenn er also die Leistung bereits übernommener Dienste jederzeit nach Gutdünken ganz oder teilweise sanktionslos ablehnen kann. Der Empfänger der Dienstleistungen kann unter solchen Umständen nicht darauf bauen und entsprechend disponieren, dass dieser Beschäftigte an einem bestimmten Ort zu einer bestimmten Zeit für Dienstleistungen vereinbarungsgemäß zur Verfügung stehen werde. Die bloße Befugnis eines Erwerbstägigen, ihm angebotene Beschäftigungsmöglichkeiten auszuschlagen, berührt die persönliche Arbeitspflicht in keiner Weise, mag diese Befugnis auch als "sanktionsloses Ablehnungsrecht" (in einem weiteren Sinn) bezeichnet werden. Zwischen der sanktionslosen Ablehnung der Erbringung einzelner Leistungen, etwa bei deren Abruf im Zuge einer Rahmenvereinbarung bei verpflichtender Tätigkeit im Fall der Zusage, und einem generellen sanktionslosen Ablehnungsrecht, das die persönliche Abhängigkeit ausschließt, ist ein deutlicher Unterschied zu machen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 4. Juli 2007, ZI. 2006/08/0193, und nochmals jenes vom 14. Februar 2013, ZI. 2012/08/0268).

Auch für ein sanktionsloses Ablehnungsrecht gibt es hinsichtlich der Tätigkeit der Polen keine Anhaltspunkte im Sachverhalt. Dies ist angesichts der termingebundenen Tätigkeit der Bf. und dem Arbeiten im Arbeitsverbund durch die Polen auch kaum denkbar.

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

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

Weisungsrecht hinausgehen und auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet sind (vgl. Jakom/Lenneis, EStG, 2015, § 47 Rz 6).

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

### **1.5.**

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

a. Die Polen haben auf diversen Baustellen gegen Entgelt Bautätigkeiten für die Bf. durchgeführt. Der Bf. hat Aufträge von Dritten zu diversen Bautätigkeiten entgegengenommen. Die Polen wurden im Auftrag der Bf. in Baupartien zu deren Abarbeitung eingesetzt. Sie arbeiteten im Arbeitsverbund.

Die Einteilung der Arbeit erfolgte durch Herrn D. Auf der Baustelle war ein verantwortlicher Partieführer. Die Arbeit dauerte im Regelfall von 7:00 bis 17:00 bzw. 18:00. Nach Arbeitsbedarf der Bf. leisteten sie auch kürzere oder längere Arbeitszeiten. Die Kontrolle der Arbeit erfolgte durch Herrn D oder einer ihm zurechenbaren Person. Alleiniger Ansprechpartner für die Auftraggeber der Bf. war Herr D. Das Arbeitsmaterial wurde von der Bf. oder im Auftrag der Bf. von Dritten beschafft und zur Verbauung den Polen und Herrn E zur Verfügung gestellt. Die Polen und Herr E steuerten zu ihrer Tätigkeit für die Bf. selbst nur Kleinwerkzeug und die Arbeitskleidung bei.

Die Polen waren demnach an die Arbeitszeiten der Bf., die von ihr vorgegebenen Arbeitseinteilung, seine Arbeitsvorgaben und den Arbeitsort gebunden. Der Bf. stellte die wesentlichen Arbeitsmittel zur Verfügung. Sie wurden zeitraumbezogen nach Monaten bezahlt.

b. Die Planung und Vorbereitung der von den Polen durchzuführenden Tätigkeiten erfolgte durch den Bf.. Die Polen hatten seine Arbeitsanweisungen zu befolgen. Der Bf. kontrollierte die die von ihnen ausgeübte Tätigkeit auch selbst oder ließ sie durch andere ihm zurechenbare Personen kontrollieren. Die Polen waren daher in ein betriebliches Ordnungssystem eingebunden.

Im Übrigen bildeten die Polen im Hinblick auf das Fehlen ausreichend eigenen Personals beim Bf. zur Erfüllung der eingegangenen Aufträge einen unverzichtbaren Bestandteil des von der Bf. betriebenen Unternehmens. Wären sie nicht vorhanden gewesen und hätten sie nicht nach entsprechendem Bedarf über Anweisung des Arbeitgebers die konkret vereinbarten Tätigkeiten durchgeführt, hätte dem wirtschaftlichen Organismus des Betriebes des Bf. ein wesentlicher Teil gefehlt und hätte die vom Arbeitgeber am

Markt angebotenen Leistungen - Errichtung von Rohbauten - nicht erbracht werden können (in diesem Sinne vgl. VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071). Ihre Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bf. ist daher gegeben, weil sie einen unverzichtbaren Teil des Organismus des Betriebes bildeten und ihre Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben mussten.

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

Laut Sachverhalt ist nicht auszuschließen, dass die Polen ab Herbst 2010 anderen Baufirmen im Rahmen der Arbeitskräfteüberlassung zur Verfügung gestellt wurden. Diesbezüglich gibt es keine Anhaltspunkte im Sachverhalt dafür, dass die Bf. bei der Arbeitskräfteüberlassung nicht Arbeitgeber der Polen geblieben ist.

## 1.6.

### 1.6.1.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind ua. auch Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen (Abs. 2 leg. cit.).

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

### 1.6.2.

Da die Polen in einem Dienstverhältnis zur Bf. standen, ist von dem an sie geleisteten Entgelt auch Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu entrichten.

## 2. Schwarzzahlungen an Herrn E

Unbestritten ist, dass Herr E mit einem monatlich Bruttolohn von EUR 1.000,00 in einem Dienstverhältnis zur Bf. stand. Nach den Sachverhaltsfeststellungen hat die Bf. darüber hinaus an ihn für dasselbe Dienstverhältnis Schwarzzahlungen in Höhe von EUR 10.000,00 geleistet.

Von Seiten der steuerlichen Vertretung der Bf. wird als unschlüssig kritisiert, dass die Tätigkeit von Herrn E für seine eigenen Baustellen als selbständig eingestuft wurde, hingegen die Tätigkeit von ihm für die Baustellen der Bf. als unselbständig. Dem ist entgegen zu halten, dass im Beschwerdefall nur die Tätigkeit von Herrn E für die Bf. zu beurteilen ist. Bei dieser Tätigkeit wurde er in derselben Art und Weise für die Bf. tätig wie die Polen. Die Gesamtabwägung aller Sachverhaltselemente spricht daher auch bei ihm für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Daran kann auch die im Fall von Herrn E vorliegende flexiblere Arbeitszeiteinteilung aufgrund seiner Landwirtschaft nichts ändern, da das gegenständlich praktizierte kurzfristige einvernehmliche Vereinbaren der Arbeitszeit auch bei anderen Berufen anzutreffen ist und somit nicht entscheidend für die Selbständigkeit des betroffenen Mitarbeiters spricht (VwGH vom 22.03.2010, 2009/15/0200).

Die Schwarzzahlungen der Bf. an Herrn E iHv EUR 10.000,00 wurden bereits in der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2010 von Herrn E berücksichtigt. Daher kann die Bf. als Arbeitgeberin für die nicht einbehaltene Lohnsteuer auf diesen Betrag nicht mehr zur Haftung gem. § 82 EStG 1988 in Anspruch genommen werden (Vgl. VwGH 13.09.1972, 2218/71).

Hinsichtlich der im Rahmen des Dienstverhältnisses zur Bf. erfolgten Schwarzzahlungen iHv EUR 10.000,00 wurde jedoch noch kein Dienstgeberbeitrag und kein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entrichtet. Deren Vorschreibung erfolgte daher zu Recht, allerdings eingeschränkt auf die festgestellten EUR 10.000,00.

### **3.**

Zusammengefasst ergeben sich daher die in der Beilage 3 dargestellte Lohnsteuerhaftung und zusätzlichen Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und die daraus resultierenden Nachforderungen.

### **4.**

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

## **E. Unzulässigkeit einer Revision**

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

Im Beschwerdefall sind die Umstände des konkreten Falles maßgeblich. Diese betreffen den Tatsachenbereich. Dem Tatsachenbereich kommt keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zu. Die Kriterien, die für ein steuerliches Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 sprechen, sind durch die bisherige umfangreiche Rechtsprechung des VwGH hinreichend geklärt. Das BFG ist davon nicht abgewichen. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 31. Dezember 2016