

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Romuald Kopf in der Beschwerdesache des Bf, vertreten durch WTH, gegen die Bescheide des FA Bregenz vom 03.10.2011, betreffend

- 1a. Haftung für Lohnsteuer 2008,
- 1b. Dienstgeberbeitrag 2008,
- 1c. Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag,
- 1d. Säumniszuschlag betreffend lohnabhängige Abgaben 2008,
- 2a. Haftung für Lohnsteuer 2009,
- 2b. Dienstgeberbeitrag 2009,
- 2c. Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2009,
- 2d. Säumniszuschlag betreffend lohnabhängige Abgaben 2009,
- 3a. Haftung für Lohnsteuer 2010,
- 3b. Dienstgeberbeitrag 2010,
- 3c. Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2010 und
- 3d. Säumniszuschlag betreffend lohnabhängige Abgaben 2010

zu Recht erkannt:

Den Beschwerden betreffend die unter Punkt 1a, 1b, 1c, 1d, 2a, 2b, 2c, und 2d angeführten Abgaben (Nebenansprüche) wird teilweise stattgegeben. Abweichend von den angefochtenen Bescheiden werden die strittigen Abgaben wie folgt festgesetzt:

- 1a. Haftung für Lohnsteuer 2.481,68 €,
- 1b. Dienstgeberbeitrag 382,50 €,
- 1c. Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 33,15 €,
- 1d. Säumniszuschlag betreffend lohnabhängige Abgaben 57,95 €.
- 2a. Haftung für Lohnsteuer 2.519,23 €,
- 2b. Dienstgeberbeitrag 377,88 €,
- 2c. Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 32,75 €,
- 2d. Säumniszuschlag betreffend lohnabhängige Abgaben 58,60 €.

Den Beschwerden betreffend die unter Punkt 3a, 3b, 3c und 3d angeführten Abgaben wird stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt umschreibt die vom BFG zu lösende Frage im Vorlagebericht zutreffend wie folgt: *"Strittig ist, ob die ungarischen Arbeiter, die auf diversen Baustellen (auf denen die Firma GA tätig war) angetroffen wurden, als Dienstnehmer der Firma GA (Ga) anzusehen sind, oder ob diese als Dienstnehmer des Herrn Hh Jenö (auch Jenö bzw Jenoe) bzw dessen Firma Vm 77 BT, Ungarn, tätig wurden."*

Das Finanzamt gelangte im Zuge einer Außenprüfung zur Überzeugung, der Beschwerdeführer, nachfolgend Bf abgekürzt, habe in den Streitjahren in seinem Bauunternehmen neben dem Österreicher AN1 diverse namentlich angeführte ungarische Arbeitnehmer während bestimmter Zeiträume als Arbeitgeber beschäftigt, ohne die entsprechenden lohnabhängigen Abgaben einzubehalten und abzuführen. Dementsprechend zog das Finanzamt den Bf zur Haftung für Lohnsteuer heran. Weiters setzte es dementsprechend den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag fest. Schließlich erließ es auch Bescheide, mit denen es einen entsprechenden Säumniszuschlag festsetzte. In den nunmehr angefochtenen Bescheiden gelangten folgende Beträge in Euro zur Vorschreibung:

Abgabe	2008	2009	2010
Lohnsteuer	3.010,04	20.462,00	5.325,73
Dienstgeberbeitrag	496,92	3.907,23	1.691,37
Zuschlag zum DB	43,08	338,69	146,58
Säumniszuschlag	460,20	487,38	106,51
Summe	3.610,24	25.195,30	7.270,19

Der Bf wandte sich gegen den Standpunkt des Finanzamtes zusammengefasst mit folgenden Ausführungen: AN1. habe ihm seine Leistungen als selbständiger Unternehmer angeboten. Er habe ihn nicht als nichtselbständigen Arbeitnehmer beschäftigt. Auch Jenö Hh bzw dessen ungarische Firma Vm 77 habe ihm Leistungen als selbständiger Subunternehmer angeboten. Die von Hh angebotenen und von ihm (dem Bf) auf Basis eines Werkvertrages in Anspruch genommenen subunternehmerischen Leistungen seien von namentlich genannten ungarischen Mitarbeitern Hhs (und zwar AN2 , AN3 , AN4 , AN5 , AN6 , AN7 , AN9 , AN10 , AN11 , AN12 , AN13 , AN14 , AN15 , AN16 , AN17 , AN18 , AN19 und AN20) erbracht worden. Er (der Bf) habe u.a. im Hinblick auf die von Hh vorgelegten Unterlagen (Firmenbuchauszug und Entsendebewilligungen) darauf

vertrauen dürfen, dass Hh in Österreich zu Trockenbauarbeiten befugt ist. Er habe mit Hh vereinbarungsgemäß nach Aufmaß, also nach Leistung, abgerechnet. Hingegen habe er nie Entgelte an die ungarischen Mitarbeiter Hhs bezahlt. Die Rechtsansicht, zwischen ihm und Hh sowie zwischen ihm und Hhs Mitarbeitern seien Dienstverhältnisse begründet worden, sei völlig verfehlt und finde im vorliegenden Sachverhalt keine Deckung.

Das BFG hat über die Beschwerde erwogen:

Nach den Feststellungen des GPLA-Prüfers, denen das Finanzamt gefolgt ist, hat der Bf AN21 vom 1.9. bis 30.11.2009 und AN22 vom 10.8. bis 16.8.2009 als Arbeitnehmer gegen den im Prüfungsbericht bezifferten Lohn beschäftigt, ohne entsprechende lohnabhängige Abgaben abzuführen.

Diesen Feststellungen und Wertungen ist der Bf nicht entgegengetreten. Bezüglich AN22 wurden die Feststellungen und Wertungen sogar ausdrücklich anerkannt. Sie sind somit nicht Beschwerdegegenstand. Das BFG sieht keinen stichhaltig begründeten Anlass zu einer abweichenden Beurteilung.

Nach den Feststellungen des GPLA-Prüfers, denen das Finanzamt gefolgt ist, hat der Bf AN23 vom 1.10. bis 19.12.2008 als Arbeitnehmer gegen den im Prüfungsbericht bezifferten Lohn beschäftigt, ohne entsprechende lohnabhängige Abgaben abzuführen. Die maßgeblichen Sachverhaltsfeststellungen basieren auf der Aussage des Bf. Danach hat der Bf mit dem Genannten nach Stunden abgerechnet, ferner befand sich das verwendete bzw. verarbeitete Material vor Ort und schließlich hat der Bf die Arbeit des Genannten kontrolliert.

Der Bf hielt dem finanzbehördlichen Standpunkt in der Berufung im Wesentlichen entgegen, die Abrechnung nach Stunden genüge allein nicht für die Annahme eines Dienstverhältnisses.

Nach Überzeugung des BFG findet die Beurteilung des Finanzamtes in der Rechtsprechung und dem aktenkundigen Sachverhalt Deckung. Dies aus folgenden Gründen: Die Bezahlung nach Stunden ist – im Hinblick auf das Fehlen einer schriftlichen Vereinbarung – ein besonders starker Hinweis für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Die Lebenserfahrungen und die Rechtsprechung betreffend die Verrichtung einfacher Bauarbeiten durch einen einzigen Arbeiter (VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071; UFS 16.2.2012, RV/2595-W/11; UFS 14.12.2012, RV/0780-W/09) untermauern dies. Umgekehrt gibt es nicht den geringsten stichhaltigen Hinweis dafür, dass das Vorbringen des Bf in diesem Punkt zutreffend wäre.

Nach den Feststellungen des GPLA-Prüfers, denen das Finanzamt gefolgt ist, hat der Bf (außer den zuvor Genannten) folgende Arbeitnehmer in den nachfolgend angeführten Zeiträumen gegen bestimmten Lohn beschäftigt, ohne die entsprechenden lohnabhängigen Abgaben einzubehalten und abzuführen:

Jenö Hh vom 3.11. bis 15.11.2008 und vom 22.4. bis 21.10.2009,
AN2 vom 3.11. bis 15.11.2008,

AN3 vom 3.11. bis 15.11.2008,
AN4 vom 22.4. bis 29.4.2009,
AN5r vom 22.4. bis 29.4.2009,
AN6 vom 1.11. – 31.11. und vom 6.12. bis 23.12.2009,
AN7 vom 1.11. – 31.11. und vom 6.12. bis 23.12.2009,
AN9 vom 1.9. bis 30.11.2009,
AN10 vom 30.7. bis 8.9.2009,
AN11 vom 30.7. bis 8.9.2009,
AN12 vom 20.8. bis 31.10.2009,
AN13 vom 20.8. bis 31.10.2009,
AN14 vom 1.8. bis 1.9.2009,
AN15 vom 1.8. bis 1.9.2009,
AN16 vom 22.4. bis 31.7.2009,
AN17 vom 22.4. bis 31.7.2009,
AN18 vom 22.9. bis 21.10.2010,
AN19 vom 4.2. bis 26.5.2010 und
AN20 vom 7.2. bis 21.10.2010.

Die finanzbehördlichen Feststellungen finden in den vorgelegten Verwaltungsakten bzw in den Ergebnissen des behördlichen Ermittlungsverfahrens einschließlich der vom Bf vorgelegten Beweismittel nach in freier Würdigung der aktenkundigen Beweise gewonnener Überzeugung des Gerichtes **nicht** die erforderliche Deckung. Der maßgebliche Sachverhalt stimmt vielmehr im Kern mit dem Beschwerdevorbringen überein, das seinerseits auf Grund der nachfolgend wiedergegebenen, in den wesentlichen Punkten übereinstimmenden Aussagen von Auskunftspersonen wie auch der vom Bf als Beilage zur Berufung vorgelegten Beweismittel als erwiesen anzusehen ist. Folgende Beweise ergeben das in Summe abgerundete und stimmige Bild, wonach entsprechend dem Beschwerdevorbringen zum einen Jenö Hh nicht Arbeitnehmer des Bf, sondern selbständiger Subunternehmer war, und wonach zum andern die namentlich genannten ungarischen Arbeiter in einem Arbeitsverhältnis zu Jenö Hh und nicht zum Bf standen:

- In der Berufungsvorentscheidung vom 20.2.2012 wird auf Seite 2 ausgeführt:
Am 29.4.2009 wurden Herr Hh und weitere vier Personen auf einer Baustelle bei einer gemeinsamen Kontrolle von Polizei und KIAB beim Arbeiten betreten. Dabei gaben sie an, als Subunternehmer für die Firma Ga tätig zu sein. Das Subunternehmen sei die Trockenbaufirma Hh Jeno, Heuriedweg, D-88131 Lindau.
Diese für den Standpunkt des Bf sprechenden Aussagen sind im vorgelegten Akt nicht (niederschriftlich oder durch Aktenvermerk) dokumentiert, finden aber in den Niederschriften vom 21.10.2010 Deckung.
- Im Bericht vom 3.10.2011 über die Außenprüfung findet sich auf den Seiten 6, 9, 11, 14, 15 und 19 folgender, auf namentlich genannte Arbeitnehmer bezugnehmender Satz:
"Gehört zum Mitarbeiter-Stamm von Herrn Hh."

Diese Feststellung, die nicht immer klar bestimmten Personen zuzuordnen ist, spricht für den Standpunkt des Bf. Selbst wenn ein Arbeitnehmer eine leitende bzw. führende Rolle bekleidet, hat er keinen "Mitarbeiter-Stamm".

- Niederschrift mit AN25, Vorarbeiter des Bf, am 21.10.2010:

"Die beiden Ungarn arbeiten für einen Subunternehmer, ich glaube der Chef heist Ht . [.....] F: Mit welchem Werkzeug arbeiten sie bzw die Subfirma? A: Jeder arbeitet mit seinem eigenen Werkzeug, Akkuschrauber und Stanleymesser. F: Von wem stammt das Material? A: Das Material (Regipsplatten und Profile) wurde von der Firma Ga beim Hornbach gekauft. F: Wie sind die beiden Ungarn zu ihnen gekommen? A: Der Chef von den Ungarn, Herr Hh war bei uns im Büro, und hat gefragt ob wir sie brauchen können."

- Aktenvermerk des FA Bregenz, vom 18.7.2013 über Erklärung des AN25:

"Nach gesprächsweisen Erklärungen durch Herrn Altunel Ayhan (Buchhalter im DV b. GA) wurde den Personen AN26 und Utasi Tamas die Unterkunft im Rahmen des Auftragsverhältnisses mit der Fa. Vm bzw Hh Jenö zur Verfügung gestellt. Die Kosten hierfür wurden abgerechnet durch Abzug bzw Gegenverrechnung bei Legung der Schlussrechnung oder die Unterkunftgewährung sei Bestandteil der Vereinbarungen gewesen und daher im Preis berücksichtigt!"

- Niederschrift mit AN26, am 21.10.2010:

"F: Bei welcher Firma sind Sie angestellt? A: Vm 77, in Ungarn. F: Wie heißt hier der Chef? A: Hh Jenö. [.....] F: Wer hat die E 101 organisiert? A: Herr Hh. Ich hatte nur mit ihm Kontakt. [.....] F: War von vornherein vereinbart, dass Sie in Österreich eingesetzt werden würden? A: Ja. Und wenn dann am 30.11.2010 das E 101 ausgelaufen ist, wird Herr Hh auch für mich in Ungarn eine Arbeitsstelle sichern. Das steht im Vertrag. F: In welchem Vertrag? A: Ich habe einen ungarischen Arbeitsvertrag, diesen habe ich bereits dem VB Mähr vorgelegt. F: Wer hat die Unterkunft in Wolfurt organisiert? A: Auch Herr Hh. Der hat alles organisiert. [] F: Wer gibt Ihnen die Arbeitszeiten vor? Wer kontrolliert die Anwesenheit? A: Die Arbeitszeiten werden von Herrn Hh vorgegeben, aber wir arbeiten gleich wie die Österreicher. [.....] F: Wer erteilt die Arbeitsanweisungen? A: Der Hh hat uns gesagt, wir sollen mit dem Türken auf die Baustelle gehen, und ab diesem Zeitpunkt tun wir das, was uns der Türke sagt. [.....] F: Schreiben Sie für sich selbst die gearbeiteten Stunden auf? A: Nein, ich weiß wie viel ich arbeite, ganz normal von MO bis FR täglich 8 Stunden. F: Bekommen Sie ein monatliches Fixum oder einen Stundenlohn? A: ein monatliches Fixum. F: Wer zahlt Ihnen dies aus, wann, wie und wo? A: Herr Hh, im vier Wochen-Zyklus also monatlich, in bar, zu Hause. Zu Hause heißt in meiner Unterkunft in Wolfurt."

- Hh Jenö sagte am 13.5.2009 u.a. aus:

"Die Namen der beiden Männer sind AN27 und AN28 . Das sind zwei Bekannte von mir aus Ungarn, die ich für diesen Probeauftrag hierher geholt habe. Beide o.g. Personen haben in der genannten Zeit mit mir in der Wohnung Heuriedweg, Lindau gewohnt, bezahlt haben sie dafür nichts. Der Lohn für den o.g. Zeitraum betrug ca. € 600 bis 700 pro Person, das von mir in bar ausbezahlt wurde [.....] Das Material auf der Baustelle in Dornbirn wurde von Herrn Arnold geliefert, das Werkzeug wurde von den Arbeitern

selbst mitgebracht (Bohrmaschine, Flex, Wasserwaagen usw....) [.....] Ich bin am 15. April hierher gekommen und habe mir die Baustelle angeschaut und den Vertrag mit Arnold gemacht. Der Vertrag ist in deutscher Sprache abgefasst. Ich habe den Vertrag mit einem Wörterbuch durchgelesen, ins Ungarische übersetzt wurde er nicht. Ich bin der Meinung, dass dieser Vertrag ein Standardvertrag ist. Ich habe mit Herrn Arnold vereinbart, dass die Arbeit von vier Arbeitern gemacht wird. Danach habe ich meine Arbeiter in Ungarn angerufen, die dann am 21.4. angereist sind. [.....] Die Abrechnung der Arbeit erfolgt per Quadratmeter. Der Preis dafür wurde im Vertrag von Herrn Arnold bestimmt, eine Preisverhandlung gab es nicht. Die Abwesenheit eines Arbeiters (z.B. bei Krankheit etc.) muß ich nicht mit Herrn Arnold absprechen."

- Das Beschwerdevorbringen und die Aussage von Jenő Hh werden untermauert durch vom Bf als Beilage zur Berufung vorgelegten Unterlagen (Entsendeformular, Firmenbuchauszug, Werkvertrag, Musterrechnung). Für die Stellung von Jenő Hh als selbständiger Arbeitgeber von ungarischen Mitarbeitern und subunternehmerischer, Risiko tragender Geschäftspartner des Bf von größtem Gewicht ist dabei der zwischen dem Bf (Ga) als Auftraggeber und Hh Jenő (Vm) als Auftragnehmer abgeschlossene, von beiden Vertragspartnern unterzeichnete und laut übereinstimmendem Parteivorbringen einerseits und protokollierten Aussagen andererseits auch umgesetzte Werkvertrag, der auszugsweise folgenden Inhalt hat:

"Der Auftraggeber erteilt hiermit dem Auftragnehmer den Auftrag, folgendes Werk herzustellen (.....): Trockenbauarbeiten: Projekt: Am Lauterachbach, Bahnhofstraße Hard. [.....] Bestandteil des Vertrages sind (3 Beilagen): Allgemeine Bestimmungen Projekt, Allgemeine Vertragsbedingungen, Preisliste Trockenbauarbeiten. Zur Herstellung des Werks wird der Auftragnehmer insbesondere folgende Leistungen erbringen (...): Trockenbauarbeiten laut den beiliegenden Werkplänen- und Leistungsverzeichnis. Sämtlich erforderliches Material wird vom Auftraggeber beigestellt. Das zur Erbringung der Leistung erforderliche Werkzeug, Gerüstung, für alle Gerätschaften hat der Auftragnehmer selbst zu sorgen. [.....] Ein Pauschal- wie Stundenhonorar wird nicht vereinbart. Fahrtkosten und sonstige Aufwandsentschädigungen sind nicht vereinbart. Abrechnung laut Preisliste nach Aufmaß auf der Baustelle. [.....] Für die Versteuerung der Vergütung hat der Auftragnehmer selbst zu sorgen. [.....] Soweit von den Parteien nicht anders vereinbart wird, finden die gesetzlichen Gewährleistungsvorschriften des BGB entsprechende Anwendung. Andere Vertragsvereinbarungen: Gewährleistungsvorschriften laut den Allgemeinen Vertragsbedingungen für Bauaufträge der Firma Ga. [....] Abrechnung- Rechnungslegung nach Einheitspreisen laut Preisliste – Trockenbauarbeiten Projekt: Am Lauterachbach laut Aufmaß. Abrechnung laut Baufortschritt und Aufmaß. [.....] Der Auftraggeber hat dafür Sorge zu tragen, dass dem Auftragnehmer alle für die Ausführung seiner Tätigkeit notwendigen Unterlagen, insbesondere Pläne, Werkpläne, Material für die zu leistenden Trockenarbeiten. Material wird auf die Baustelle geliefert. [.....] Termine: die vereinbarten Termine sind strengstens einzuhalten, erforderliche Samstag- und Sonntagsarbeiten werden nicht gesondert vergütet."

- Auch die Beilage *"Allgemeine Vertragsbedingungen für Bauaufträge der Firma Ga, Bregenz"* u.a. mit Regelungen betreffend Regiearbeiten, Festpreise, Liefer- und Leistungstermine, Feststellung des Aufmaßes, Schlussrechnung, Konventionalstrafe und Gewährleistung wurde von Jenö Hh für Vm 77 Bt unterfertigt und zählte zu den vertraglichen Grundlagen, die zwischen dem Bf und Jenö Hh vereinbart worden sind.
- Die vorgelegte Rechnung vom 5.7.2010 ist ein Hinweis darauf, dass zwischen dem Bf und Vm 77 Bt. auch (im wesentlichen) vertragskonform, das heißt wie zwischen Unternehmern, abgerechnet worden ist. Diesem Beweismittel misst das Gericht allerdings nur eingeschränkte Beweiskraft zu, da der Leistungszeitraum nahezu rund ein halbes Jahr umfasst, was im Widerspruch zum Parteinovortrag bzw zur Aussage von Jenö Hh steht und somit aufklärungsbedürftig wäre. Hinzu kommt, dass der Leistungsumfang bzw die Leistung nicht bzw ungenau umschrieben werden. Ferner ist unklar, für welchen Zeitraum Miete verrechnet worden ist. Die weiteren Rechnungen, die auf den Seiten 11 und 12 der Berufungsvorentscheidung angesprochen werden, erliegen nicht im Akt, sodass die finanzbehördliche Würdigung nicht im Detail nachprüfbar ist. Die vom Finanzamt vorgetragenen Bedenken sind allerdings grundsätzlich nachvollziehbar. Das BFG sieht die Bedenken freilich in Verbindung mit dem Umstand, dass die vom Bf vorgelegten Entsendebewilligungen (E 101) keine Gültigkeit haben.
- Jenö Hh und der Bf haben im Zusammenwirken (arg. *"wir"*, siehe AV vom 16.11.2012) versucht, durch Vorlage der nicht bewilligten Formulare (E 101) den Eindruck zu erwecken, dass Vm 77 Bt. ungarische Arbeitnehmer legal nach Österreich entsendet hat, was offensichtlich nicht der Fall war. Jenö Hh hat die Formulare mit dem Firmenstempel versehen und nach Bestätigung der (bloßen) Entgegennahme durch die ungarische Behörde dem Bf übergeben, um dadurch den Anschein erwecken zu können, dass die Entsendung bewilligt und die entsendeten Arbeitnehmer zur Sozialversicherung angemeldet sind. Dies offenbart die Position von Hh als *"Chef"*, vermag aber nicht dazu zu führen, Dienstverhältnisse des Bf zu den (illegal in Österreich tätigen) ungarischen Arbeitnehmern des Jenö Hh bzw seiner Firma zu begründen.
- Laut Aktenvermerk des Finanzamtes Bregenz vom 16.11.2012 hat der Bf am 14.11.2012 ausgesagt: *"Mir ist klar, dass wir bei den Ungarn Fehler gemacht haben."*
- AN18 sagte als Auskunftsperson am 21.10.2010 aus:
"F: Bei welchem Unternehmen sind Sie derzeit angestellt? A: [legt E 101 vor und verweist auf] Vm 77. F: Wie heißt der Chef dieser Firma Vm 77? A: Hh Jenö. [...] F: *Wie wurden Sie zur Firma Ga vermittelt? A: Das ist über Hh gelaufen. Er hat die Arbeit von Fa. Ga angenommen, und ich arbeite für Hh. Er zahlt uns bzw mich. F: Wer hat das E101 organisiert? A: Der Hh hat es in meine Hand gegeben. [...]* F: *Haben Sie einen Arbeitsvertrag erhalten? A: Herr Hh hat mir nur dies gegeben [zeigt auf E101]. F: Wer hat die Unterkunft in Wolfurt organisiert und wer bezahlt diese? A: Herr Hh hat sie organisiert und bezahlt auch dafür. Essen nicht inbegriffen. [...]* F: *Wer gibt Ihnen die Arbeitszeiten vor? A: Der Herr Hh."*

Im Detail sieht daher das BFG folgende Sachverhaltselemente als erwiesen an (wobei von der Aufnahme weiterer vom Bf beantragter Beweise Abstand genommen wurde, da die

erhobenen Beweise bereits ein stimmiges Bild zeigen, das von den beantragten Beweisen lediglich bestätigt würde).

- Der Bf hat sich bei mehreren amtlichen Stellen erkundigt, was erforderlich ist, damit ein ungarisches Unternehmen für ihn als Subunternehmen Trockenbauarbeiten ausführen kann. (Dafür sprechen die vom Bf als Beilage zur Berufung vorgelegten Unterlagen. Es ist auch davon auszugehen, dass das Finanzamt diesem Vorbringen entgegen getreten wäre, wenn es nicht zuträfe bzw wenn es nicht zutreffen könnte.)
- Der Bf und Jenö Hh haben einen Weg gesucht, gefunden und beschritten (dessen strafrechtliche Wertung nicht Gegenstand dieses Erkenntnisses ist), wie ungarische Mitarbeiter von Jenö Hh (bzw seiner Firma) unter dem Anschein der legalen Entsendung über Auftrag des Bf auf Baustellen gegen unüblich niedrigen Lohn für Trockenarbeiten eingesetzt werden konnten (vgl. UVS Vorarlberg 28.11.2011, UVS-1-954/E7-2010; BH Bregenz 18.2.2010, X-9-2009/61466, 2.9.2009, X-9-2009/29672, 2.9.2009, X-9-2009/27516, und 26.11.2010, X-9-2010/30515).
- Der Bf hat mit Jenö Hh einen Werkvertrag abgeschlossen, in dem Jenö Hh das übliche Risiko eines Auftragnehmers zugewiesen wird, und rein nach Aufmaß, also nach vollbrachter Leistung, abgerechnet.
- Der Bf hat Jenö Hh als Subunternehmer einen bestimmten Bauabschnitt zugewiesen, den dieser eigenverantwortlich mit jenen Arbeitnehmern zu besorgen hatte, die er selbst (Hh) auch angeheuert, persönlich instruiert und kontrolliert sowie nach Stunden bezahlt hat. Weil der Bf mit Jenö Hh auf Quadratmeterbasis abgerechnet hat, hatte er kein Interesse daran, wieviele Stunden Jenö Hh mit seinen Arbeitnehmern für die Fertigstellung benötigte.
- Der Bf hatte auch eigene Arbeitnehmer.
- Die ungarischen Arbeiter mussten mit eigenem Werkzeug arbeiten. Das verarbeitete Material stellte (im Interesse des Bauherrn) der Bf.
- Für die Unterbringung von Jenö Hh und seiner ungarischen Arbeitnehmer sorgte der Bf. Die Kosten hiefür stellte der Bf seinem Subunternehmer (weitgehend) in Rechnung.
- Die ungarischen Arbeiter erhielten ihren Lohn von Hh. Dieser zahlte ihnen ein monatliches Fixum aus, dem eine bestimmte Anzahl von geleisteten Arbeitsstunden zugrunde lag.

In rechtlicher Beurteilung dieser Feststellungen hat das Gericht keinen Zweifel daran, dass Jenö Hh einerseits Arbeitgeber der einleitend namentlich angeführten ungarischen Mitarbeiter (ausgenommen er selbst, AN22, Balazs Tulak und AN22) und andererseits selbständiger Subunternehmer des Bf war. Dies aus den oben angeführten Gründen, von denen folgender bereits ausreichen würde bzw ausschlaggebend war, zumal er auch nicht ernsthaft bestritten wird: Gegenstand des zwischen dem Bf und Jenö Hh abgeschlossenen (Werk)Vertrages, war die (abschnittsweise) Verrichtung von Trockenarbeiten gegen ein leistungsbezogenes Entgelt, wobei der auftragnehmerische Subunternehmer laut Vertrag für das erforderliche Werkzeug und die erforderlichen Gerätschaften zu sorgen sowie das Gewährleistungs- und Termin-Risiko zu tragen hatte

und ohne Anspruch auf Fahrtkosten oder sonstige Aufwandsentschädigungen seine Leistungen nach Aufmaß abgerechnet hat. Gegenstand der zwischen Jenö Hh und seinen ungarischen Mitarbeitern abgeschlossenen (Arbeits)Verträge war hingegen die Verrichtung von Trockenarbeiten entsprechend den persönlichen Instruktionen des Jenö Hh und den sachlichen Anweisungen des Bf (bzw dessen Auftraggebers) gegen einen monatlichen Fixlohn bzw gegen ein nach Arbeitsstunden bemessenes Gehalt. Denn wie das Finanzamt zutreffend auf Seite 3 der Berufungsvorentscheidung ausgeführt hat, ist in Fällen, in denen die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit erlauben, auf weitere Abgrenzungskriterien wie das **Unternehmerisiko** abzustellen (vgl. (Jakom/Lenneis, EStG, 2015, § 47 Rz 5; Doralt, EStG⁶, § 47 Tz 14ff). Nach dem Gesamtbild der getroffenen Verhältnisse vermag das Gericht den Standpunkt des Finanzamtes nicht zu teilen. Nach § 47 EStG 1988 ist Arbeitgeber, wer Arbeitslohn auszahlt. Ein Dienstverhältnis liegt gemäß der genannten Norm vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Ob und inwieweit sozialversicherungsrechtliche Bestimmungen eingehalten werden, ist schon im Hinblick auf § 23 Abs. 2 BAO grundsätzlich ohne Bedeutung.

Der Vollständigkeit halber und zur Vermeidung von Missverständnissen wird einräumend festgehalten: Die Ermittlungsergebnisse sind nicht so eindeutig, wie es die obigen Ausführungen erscheinen lassen. Allerdings werden abweichende Ermittlungsergebnisse vom stimmigen Gesamtbild verdrängt, wobei noch hinzukommt, dass sie erklärbar sind. Die wichtigsten Abweichungen samt Erklärungen sind:

- AN sagte aus: *"Ich habe bei Hh angefangen zu arbeiten, und nach meinem Wissen ist dieser Hh ein Unternehmer der Fa. Ga. Ich ergänze – mit "Unternehmer" meine ich einen Angestellten der Fa. Ga."*

Diese Aussage ist in sich widersprüchlich. Sie relativiert sich selbst durch die Einleitung "nach meinem Wissen". Schließlich fragt sich, wie Hh ein Angestellter von Ga sein soll, wo er doch alles organisierte, den Lohn bezahlte und vom Einvernommenen als Chef angesehen und bezeichnet wird.

Gyebroskys Aussage auf die Frage, wer ihn auf die jeweilige Baustelle einteile, wurde vom Finanzamt so verstanden, dass der Bf die entsprechenden Anweisungen erteile. Tatsächlich hat der Genannte nur unpräzise ausgesagt, wo die Weisungen erteilt wurden.

- Jenö Hh sagte u.a. aus: *"Ich war damit einverstanden und meldete meine Firma am 31.10.2008 beim Gewerbeamt Lindau und beim Finanzamt Lindau. Die Adresse der Firma in Lindau lautet D-88131 Lindau, Heuriedweg, das ist eine Wohnung, die von Herrn Arnold angemietet und mir und meinen Mitarbeitern zur Verfügung gestellt wurde. Die Monatsmiete beträgt € 400,- und wird von Herrn Arnold bezahlt, genauso wie die laufenden Nebenkosten wie Strom, Wasser etc. [.....]Der Lohn für den o.g. Zeitraum betrug ca. € 600 bis 700 pro Person, das von mir in bar ausbezahlt wurde, nachdem ich es von Herrn Arnold erhalten habe."*

Diese Aussage stützt zunächst einmal das Beschwerdevorbringen und es untermauert die Sachverhaltsdarstellung des Bf insofern, als der Einvernommene von **seiner** Firma und **seinen** Mitarbeitern spricht, was verdeutlicht, dass er sich als selbstständigen Unternehmer und weisungsbefugten Arbeitgeber gesehen hat. Die Aussage betreffend die Bezahlung der Wohnung samt Nebenkosten durch den Bf ist dahingehend ergänzungsbedürftig, dass der Bf diese Kosten idR seinem Subunternehmer weiterverrechnet hat (vgl. Rechnung vom 5.7.2010, Aussage des Bf). Die Aussage Hhs, er habe den Lohn bar bezahlt, nachdem er "es" von Arnold erhalten habe, ist so zu verstehen, dass Hh seinen Arbeitnehmern den Lohn bezahlt hat, nachdem er vom Bf Werkvertragspartner sein Honorar erhalten hat. Soweit die Aussagen Hhs in Details vom Beschwerdevorbringen abweichen, ist auch zu bedenken, dass die Aussage vorsichtig, zum Teil auch bewusst unpräzise formuliert worden ist, um die Gefahr einer verwaltungsbehördlichen Verfolgung gering zu halten. Wie ernsthaft eine solche Gefahr war, belegt der Umstand, dass der UVS Vorarlberg mit Erkenntnis vom 28.11.2011, UVS-1-954/E7-2010, eine Berufung des genannten gegen ein Straferkenntnis der Bezirkshauptmannschaft Bregenz abgewiesen hat. Damit bestätigte der UVS den Standpunkt der Bezirkshauptmannschaft, wonach es Jenö Hh zu verantworten habe, dass die ungarische Firma Vm 77 in Österreich namentlich genannte ungarische Staatsbürger ohne die gesetzlichen Voraussetzungen zu erfüllen beschäftigt und dadurch gegen das Ausländerbeschäftigungsgesetz verstoßen hat, weshalb eine Geldstrafe verhängt worden ist.

- AN18 sagte auf die Frage, wer die Arbeitsanweisungen erteile, aus: *"Ich nehme an der Ga-Chef. Wir warten immer vor dem Büro, ich weiß nicht, was Hh und der Ga-Chef besprechen. Hh sagt uns schlussendlich, was zu tun ist. [.....] F: Bekommen Sie ein monatliches Fixum oder einen Stundenlohn? Wer zahlt das aus, wie, wann und wo? A: Ich habe ein Fixum in Höhe von € 1.100,00. Das wird monatlich von Hh ausbezahlt, in bar, in unserer Unterkunft in Wolfurt. [.....] F: Geben Ihnen diese Ga-Mitarbeiter auch Anweisungen? A: Ja. F: Wer kontrolliert ihre Arbeit? A: Sie. Das heißt die Ga Mitarbeiter. Sie sind momentan zu zweit mit uns. F: Wissen Sie die Namen dieser zwei? A: Es sind Türken. D ... D ... ich weiß es nicht genau."*

Die wiedergegebene Aussage beginnt zunächst sehr vorsichtig ("*ich nehme an*"), wird dann aber deutlich und klar ("*wir warten immer vor dem Büro*") und löst damit einen scheinbaren Widerspruch, nennt Hh (also den eigenen Arbeitgeber) bei seinem Namen und bezeichnet im Gegensatz dazu den Bf, also den Auftraggeber, umgangssprachlich nicht unüblich als Chef. Klar wird, dass der Einvernommene sowohl vom Bf (und dessen Vorarbeiter) als auch von Hh Instruktionen erhielt. Während Hh beispielsweise die Arbeitszeiten vorgab und somit persönliche Weisungen erteilte, sagte der Bf, wo es hin geht, welche Termine zu beachten sind bzw was zu tun ist. Er bestimmte also den Bauabschnitt und gab als Auftraggeber sachliche Weisungen. In diesem Zusammenhang teilt das Gericht das Vorbringen auf Seite 8 des Vorlageantrages, dass die Frage der Eingliederung in einen Geschäftsbetrieb bei externen Baustellen, auf denen unterschiedliche Gewerke tätig sind und wo der Einsatz von Subunternehmern

nicht unüblich ist, kein vorrangig heranziehbares Unterscheidungsmerkmal ist. Für die Koordination zwischen den Gewerken sorgt im Auftrag des Bauherrn die Bauleitung. Sie erteilt auch die erforderlichen sachlichen Instruktionen. Im Interesse des Bauherrn nimmt sie auch die erforderlichen Kontrollen vor, prüft die Erfüllung von Aufträgen, nimmt Bauabschnitte ab.

Für die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzten Abgaben bedeutet dies bezogen auf die einzelnen Streitjahre, dass die mit den angefochtenen Bescheiden festgesetzten Nachforderungen nur eingeschränkt (nämlich bezogen auf Lohnzahlungen an AN21 , AN22 und AN23) gesetzliche Deckung finden, weshalb die angefochtenen Bescheide betreffend 2008 und 2009 zu Gunsten des Bf entsprechend abzuändern und die angefochtenen Bescheide betreffend 2010 ersatzlos aufzuheben waren.

Zulässigkeit der 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.

Das Erkenntnis basiert in seiner rechtlichen Beurteilung auf dem von Lehre und Rechtsprechung übereinstimmend entwickelten Begriff des Arbeitgebers. Das Gericht hat lediglich die aktenkundigen Beweise eigenständig beurteilt und ist dabei zu Feststellungen gelangt, die von denen der Abgabenbehörde abweichen. Fragen der Beweiswürdigung sind nicht von grundsätzlicher Bedeutung.

Feldkirch, am 9. September 2015