

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R\*\*\*\*\* in der Beschwerdesache B\*\*\*\*\* vertreten durch RA Dr. Roland Kometer, 6020 Innsbruck, Maria-Theresien-Straße 5, über die Beschwerde vom 19. November 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 18. Oktober 2013, betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer sowie Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Monate April und Mai 2013 zu Recht erkannt:

### I.

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

### II.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der zur Haftung und Zahlung vorgeschriebenen bzw festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe und dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

### III.

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

## Entscheidungsgründe

### 1. Verfahrensgang:

Auf Grund einer Mitteilung der Finanzpolizei setzte das Finanzamt gegenüber dem als Arbeitgeber bezeichneten späteren (damals) Berufungswerber mit Bescheid vom 18. Oktober 2013 den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag fest und schrieb Lohnsteuer nach § 82 EStG 1988 zur Zahlung vor, weil er im Zeitraum April und Mai 2013 zwei Arbeitnehmer beschäftigt habe. Zur Begründung wurde auf eine Kontrolle der Finanzpolizei und die damit verbundenen Beobachtungen und Aussagen verwiesen, ohne jedoch Näheres

dazu auszuführen. Hinsichtlich der Höhe der Lohnsteuer ging das Finanzamt von einer Entlohnung von € 2.880,00 pro Arbeitnehmer aus und betrachtete diesen Betrag als "Nettolohn". Die Abgabenberechnungen erfolgten sodann durch Hochrechnung auf einen "Bruttolohn".

Am 12. November 2013 wurde durch den rechtsfreundlichen Vertreter des späteren Berufungswerbers Akteneinsicht genommen und wurden Kopien des Akteninhaltes angefertigt.

Gegen den Bescheid vom 18. Oktober 2013 wurde durch den rechtsfreundlichen Vertreter des Bescheidempfängers (damals) Berufung erhoben. Es sei richtig, dass der Berufungswerber die beiden rumänischen Staatsangehörigen gekannt habe. Er habe diese jedoch nicht als Dienstnehmer beschäftigt. Er wäre seit ca fünf Jahren in Pension und entfalte weder eine unselbständige noch eine selbständige Tätigkeit. Die genannten Rumänen würden kaum Deutsch sprechen, er wisse aber aus seiner langjährigen (früheren) Tätigkeit am Bau, dass diese fleißige Arbeiter seien. Diese wären an ihn herangetreten und hätten angefragt, ob er ihnen Arbeit vermitteln könne. Er habe Kenntnis von einer näher bezeichneten Baustelle gehabt, wäre an den Bauherren herangetreten und habe ihm mitgeteilt, "was diese Leute für ihre Arbeit verlangen" würden. Der Bauherr sei damit ausdrücklich einverstanden gewesen.

Vor Arbeitsantritt wären die beiden Rumänen noch einmal an den Berufungswerber mit der Frage herangetreten, ob er ihnen ein Fahrzeug bzw Arbeitsmaterialien leihen könne. Der Berufungswerber verfüge aus seiner aktiven Zeit noch über Werkzeug und Schalungsmaterial und hätte sich bereit erklärt, dieses sowie sein Fahrzeug zur Verfügung zu stellen. Dafür habe er eine Aufwandsentschädigung von € 1,00 pro Regiestunde verlangt.

Der Bauherr habe sodann den vereinbarten Lohn lediglich an den Berufungswerber auszahlen wollen, weil die beiden Rumänen so gut wie kein Deutsch sprächen und er sichergehen wollte, dass keine unberechtigten Forderungen gestellt würden.

Der Berufungswerber habe sich damit einverstanden erklärt, für die Rumänen die Zahlung entgegen zu nehmen. Es sei zwischen dem Bauherren und dem Berufungswerber von Anfang an klar gewesen, dass der Berufungswerber nur als Vermittler auftrete. Die übergebenen € 6.000,00 habe der Berufungswerber, gekürzt um die Aufwandsentschädigung von € 240,00, an die beiden Rumänen weitergegeben. Wesentlich sei, dass der Berufungswerber gegenüber dem Bauherren und dessen Vater niemals als Arbeitgeber, Werkunternehmer oder gar Auftragnehmer der beiden Rumänen aufgetreten sei, sondern stets als Vermittler. Er habe auf der Baustelle keine Anweisungen erteilt. Arbeitsanweisungen wären, soweit dies der Berufungswerber haben beobachten können, vom Vater des Berufungswerbers erfolgt.

Die Tatsache, dass sich der Berufungswerber von den übergebenen € 6.000,00 lediglich eine Aufwandsentschädigung von € 240,00 einbehalten habe, wovon auch die Behörde bei der Abgabenberechnung ausgehe, belege, dass der Berufungswerber nicht als Unternehmer/Arbeitgeber aufgetreten sei.

Es habe somit kein Dienstgeber-Dienstnehmer-Verhältnis vorgelegen und wäre die Berufung bereits aus diesem Grunde berechtigt.

Soweit sich die Behörde teilweise auf die Angaben der beiden Rumänen berufe, sei darauf hinzuweisen, dass diese ohne Dolmetscher das Personalblatt vorgelegt bekommen und dieses selbständig ausgefüllt hätten. Auf dem Personenblatt befänden sich jedoch Vermerke, welche offensichtlich durch eine dritte, deutschsprachige Person angeführt worden seien. Es wäre nicht erkennbar, wer diese - offensichtlich nicht von einem der rumänischen Staatsbürger stammenden - Ausführungen zu welchem Zeitpunkt im protokoll eingefügt habe. Insbesondere könne nicht beurteilt werden, ob diese Ausführungen vor oder nach der Unterfertigung durch den rumänischen Staatsbürger erfolgt seien und ob weitere Ausführungen nicht von diesem stammen würden. Überdies könne nicht ausgeschlossen werden, dass die nicht deutschsprachigen Personen das Formular (auch wenn dieses in Rumänisch gehalten wäre) bzw die in Deutsch gehaltenen Vermerke nicht vollständig verstanden hätten. Die Behörde hätte einen Dolmetscher beziehen müssen. Das Personalblatt sei daher als Beweismittel untauglich.

Hätte die Behörde einen Dolmetscher zur Befragung hinzugezogen, hätten die beiden rumänischen Staatsbürger jedenfalls erklärt, dass der Berufungswerber ihnen die Arbeit lediglich vermittelt hätte und ihnen die Schalungswerkzeuge und das Fahrzeug lediglich geliehen habe. Weiters hätten sie erklärt, dass der Berufungswerber nicht als Arbeitgeber oder Werkunternehmer aufgetreten sei und sie von ihm keine Anweisungen erhalten hätten.

Aus den vorliegenden Beweisergebnissen lasse sich kein Beschäftigungsverhältnis zwischen dem Berufungswerber und den beiden rumänischen Staatsbürgern ableiten, sodass die vorgeschriebene Lohnsteuer, der Dienstgeberbeitrag, sowie der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu Unrecht vorgeschrieben worden sei.

Letztlich mangle es dem Bescheid an Nachvollziehbarkeit, zumal in der Begründung festgehalten worden wäre, dass die Berechnung anhand der übermittelten Daten (Lohnzettel) erfolgt wäre. Dies sei nicht nachvollziehbar, da keine Lohnzettel vorliegen würden. Auch setze sich die Behörde nicht mit dem Widerspruch auseinander, dass der Berufungswerber den vermeintlichen Arbeitnehmern € 5.760,00 übergeben habe und für sich selbst lediglich € 240,00 einbehalten habe. Allein dieser Umstand spreche für die Richtigkeit der Verantwortung des Berufungswerbers.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 13. Jänner 2014 wurde die (vormals) Berufung als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt stellte zum Sachverhalt dar, dass im Rahmen einer Finanzpolizeikontrolle zwei rumänische Staatsangehörige auf einer Baustelle arbeitend angetroffen worden seien. Der Bauherr habe angegeben, dass er den Auftrag an den (nunmehr) Beschwerdeführer vergeben habe, weil dieser empfohlen worden sei und das kostengünstigste Angebot gemacht habe. Es wäre ein Regiestundensatz von € 25,00 vereinbart worden. Der Beschwerdeführer hätte die Baustelle abgewickelt und zusätzlich den Bagger bedient. Die Verantwortung für die Bauleistungen läge It Niederschrift mit dem Bauherren ausschließlich beim Beschwerdeführer. Dieser sei mit zwei "Mitarbeitern", zu denen seitens des Bauherren kein direktes Vertragsverhältnis

bestanden habe bzw abgeschlossen worden sei, erschienen. Die Bezahlung wäre ausschließlich an den Beschwerdeführer erfolgt, der dann seinerseits Zahlungen an die beiden rumänischen Staatsbürger weitergeleitet habe. Die beiden Rumänen hätten das Kraftfahrzeug sowie Arbeits- und Schalungsmaterial des Beschwerdeführers benutzt. Auch wäre ein weiterer Arbeiter, dessen Name jedoch nicht bekannt sei, für einige Stunden während einer Betonlieferung tätig gewesen. Auch dieser wäre vom Beschwerdeführer "geschickt" worden.

Lt eigener Aussage des Beschwerdeführers habe dieser an die beiden Rumänen € 5.760,00 in bar ausbezahlt.

Der Vater des Bauherren wird vom Beschwerdeführer als "Bauleiter" bezeichnet. Dass dieser über Erfahrungen im Baugewerbe verfüge, werde jedoch nicht dargetan.

Bei widersprüchlichen Aussagen sei in freier Beweiswürdigung "nach den glaubwürdigen Aussagen der Zeugen zu entscheiden". In der Folge legte das Finanzamt dar, weshalb es in freier Beweiswürdigung zum Ergebnis gelangt sei, dass die beiden Rumänen in Dienstverhältnissen zum Beschwerdeführer gestanden seien.

Daraufhin beantragte der rechtsfreundliche Vertreter des Beschwerdeführers die Vorlage an das Bundesfinanzgericht und legte das Finanzamt diese samt Verwaltungsakt zur Entscheidung vor.

Hinsichtlich der Zustellung wird festgehalten, dass der für den Beschwerdeführer einschreitende Rechtsanwalt mit Schreiben vom 13. Jänner 2014 ausdrücklich darauf hingewiesen hat, dass sich seine Zustellbevollmächtigung nur auf die gegenständliche Sache bezieht. Nach § 103 Abs 2 BAO sind Zustellbevollmächtigungen gegenüber der Abgabenbehörde unwirksam, wenn sie ausdrücklich nur auf einige dem Vollmachtgeber zugedachte Erledigungen eingeschränkt sind, die im Zuge eines Verfahrens ergehen, oder ausdrücklich nur auf einige jener Abgaben eingeschränkt sind, deren Gebarung gemäß § 213 BAO zusammengefasst verbucht werden. Die gegenständliche Vollmacht ist lediglich auf das gegenständliche Beschwerdeverfahren beschränkt. Zudem wird eine vom Arbeitgeber abzuführende Lohnsteuer und der zu entrichtende Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag gemeinsam mit den sonstigen vom Beschwerdeführer zu entrichtenden Abgaben (gegenständlich jedenfalls die eigene Lohnsteuer) gemeinsam verbucht. Die Zustellbevollmächtigung ist somit gegenüber der Abgabenbehörde und dem Bundesfinanzgericht unwirksam und hat die Zustellung direkt an den Beschwerdeführer zu erfolgen.

## 2. Sachverhalt und Beweiswürdigung:

Unbestritten wurden am 16. Mai 2013 im Rahmen einer durch die Finanzpolizei durchgeföhrten Baustellenkontrolle auf einer Baustelle zwei Personen beim "Schremmen von Beton" in einer Garage angetroffen. Dabei handelte es sich um rumänische Staatsbürger, die keine arbeitsmarktrechtlichen Dokumente vorweisen konnten und auch nicht zur gesetzlichen Sozialversicherung angemeldet waren. Die Baustelle wurde

von diesen mit einem dem Beschwerdeführer gehörenden Fahrzeug angefahren, das verwendete Werkzeug stand (zumindest in den wesentlichen Teilen) im Eigentum des Beschwerdeführers (Aussage des Beschwerdeführers im Rahmen seiner Einvernahme am 21. Mai 2015).

Der Beschwerdeführer war nach seiner eigenen Aussage bis zu seiner bereits mehrere Jahre zurückliegenden Pensionierung als Polier für eine Baufirma tätig und verfügte dementsprechend über diesbezügliches Fachwissen.

Die Art der Arbeiten und der Arbeitsumfang wurden vom Beschwerdeführer anlässlich eines Treffens mit dem Bauherren vor Ort abgeklärt. Dabei handelte es sich um ein Bündel an diversen Bauleistungen, die nach den glaubhaften Aussagen des Bauherren an die "Baufirma" des Beschwerdeführers vergeben wurden. Dies, weil eine andere ursprünglich ins Auge gefasste Baufirma zu teuer gewesen und ihm der Beschwerdeführer empfohlen worden ist. Die dem widersprechenden Aussagen des Beschwerdeführers, er habe zwar das Objekt besichtigt, dann aber nichts über ein bestimmtes Werk vereinbart und dem Bauherren nur gesagt, "was diese Leute für ihre Arbeit verlangen" würden, stehen in krassem Gegenteil zu den Gepflogenheiten im Wirtschaftsleben und sind wohl nur dadurch erklärbar, dass damit der Versuch gemacht wurde, einer möglichen Abgabenvorschreibung und einer verwaltungsstrafrechtlichen Verantwortlichkeit zu entgehen. Es widerspricht jeder Erfahrung des täglichen Lebens, dass im Rahmen einer Besichtigung vor Ort und Konkretisierung der zu erbringenden Leistungen mit einer Person gesprochen wird, die für die Auftragsdurchführung keinerlei Verantwortung trägt und die lediglich als außenstehender Vermittler für andere Personen auftritt. Das Anliegen jedes Bauherren ist, die durchzuführenden Arbeiten mit der dafür verantwortlichen Person zu besprechen, um im Falle einer nicht vereinbarungsgemäßen Leistungserbringung auch die entsprechende Person als Ansprechpartner für allfällige Ver- oder Nachbesserungen zu haben. Aus dem Umstand, dass der Beschwerdeführer - wie er selbst angibt - mehrere Jahre nach seiner Pensionierung noch über zur (gesamthaften) Abwicklung von (zumindest nicht zu umfangreichen) Bauarbeiten notwendiges Werkzeug verfügte und ebenfalls Jahre nach seiner Pensionierung Schaltafeln und Steher erwarb, lässt sich ebenfalls ableiten, dass dieser selbst immer wieder Bauaufträge angenommen und abgewickelt hat. Dass die beiden Rumänen über (nennenswerte) eigene Arbeitsgeräte oder Werkzeug verfügt hätten, wird nicht einmal vom Beschwerdeführer behauptet. Es wäre diesen somit gar nicht möglich gewesen, selbständig ein Bauvorhaben abzuwickeln. Auch die Aussage des Bauherren, er habe auf die Anbringung einer Bautafel gedrängt, bestätigt, dass der Beschwerdeführer als Bauunternehmer und Auftragnehmer aufgetreten ist.

Vereinbart wurde zwischen Bauherren und Beschwerdeführer nach übereinstimmenden Aussagen ein Regiestundensatz von € 25,00. Bezahlten wurden ebenfalls nach übereinstimmenden Aussagen € 6.000,00. Ob es sich dabei um die gesamte vereinbarte Vergütung für die erbachten Leistungen handelt, ist nicht feststellbar, da der Beschwerdeführer und der Bauherr in den Einvernahmen von einem "bisher" bezahlten Betrag sprechen und der Bauherr zusätzlich noch von einem "pauschal" bezahlten Betrag

und davon spricht, dass "aktuell" beiderseits keine weiteren Forderungen mehr bestünden. Letzteres lässt auf eine Anzahlung schließen, welche sodann mit der Abrechnung der tatsächlich geleisteten Stunden gegenverrechnet wird. Letztlich ist es für die Entscheidung des gegenständlichen Falles aber nicht von Bedeutung, in welcher Höhe der Bauherr Zahlungen zu leisten hatte. Entscheidend ist lediglich, dass Geldflüsse im Zusammenhang mit der Vergütung für die erbrachten Bauleistungen ausschließlich zwischen dem Beschwerdeführer und dem Bauherren stattgefunden haben und der Beschwerdeführer sodann den beiden rumänischen Arbeitern nach der eigenen Aussage € 5.760,00 als Entgelt für ihre Arbeitsleistungen übergeben hat. Der Beschwerdeführer selbst gibt zu Protokoll, dass die beiden Rumänen nach geleisteten Arbeitsstunden (€ 24,00 pro Stunde) bezahlt wurden.

Der Arbeitsbeginn auf der Baustelle war am 15. April 2013, was sich nach den Angaben der Finanzpolizei aus dem Bautagebuch des Bauherren ergibt. Der Beschwerdeführer gibt in seiner Einvernahme zwar den 22. April 2013 als Arbeitsbeginn an, die Aufzeichnungen des Bauherren sind jedoch als glaubwürdiger zu betrachten, da diese die Grundlage für die Abrechnung der geleisteten Arbeiten nach Regiestunden bilden.

Auf der Baustelle haben sowohl die beiden rumänischen Staatsbürger als auch der Beschwerdeführer gearbeitet, wobei der Beschwerdeführer die Baustelle "abwickelte" und selbst einen Bagger bediente. Dieser Umstand ergibt sich ebenfalls glaubwürdig aus der Aussage des Bauherren und den diesbezüglichen Sachverhaltsausführungen in der Beschwerdevorentscheidung, welche im Vorlageantrag unwidersprochen blieben. Den beiden Rumänen wurde vom Beschwerdeführer ein in seinem Eigentum befindliches Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt, um die Baustelle anzufahren. Auf der Baustelle wurde nach den Ausführungen des Beschwerdeführers (in der Berufung und im Zuge seiner Einvernahme) sowie den Aussagen des Vaters des Bauherren und den Sachverhaltsfeststellungen in der Beschwerdevorentscheidung mit Werkzeugen und sonstigen Gerätschaften des Beschwerdeführers gearbeitet.

Die Arbeiten auf der Baustelle wurden vom Beschwerdeführer geleitet und hat dieser dort auch selbst gearbeitet. Dies wird sowohl vom Bauherren, als auch von seinem Vater, der sich (zumindest zeitweise) ebenfalls auf der Baustelle befunden hat, bestätigt. Die Anwesenheit des Beschwerdeführers auf der Baustelle ist unbestritten.

Die vom Beschwerdeführer dazu abgegebene Begründung, seine Aufenthalte hätten (ausschließlich) der Lieferung von Schalungsmaterial gedient, wird alleine dadurch widerlegt, dass auf Grund der unbestritten gebliebenen Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung der Beschwerdeführer auch aktiv an den Bauarbeiten mitgewirkt hat, indem er den eingesetzten Bagger bediente. Zudem würde eine Anlieferung von Schalungsmaterial, insbesondere bei dem Umfang derartiger im Eigentum des Beschwerdeführers stehender Materialien, lediglich zeitlich äußerst kurze Anwesenheiten auf der Baustelle erfordern. Tatsächlich war der Beschwerdeführer aber regelmäßig auf der Baustelle und hat nicht nur ebenfalls Arbeitsleistungen erbracht, sondern auch für den Fortgang der Arbeiten, zB durch die Organisation einer zusätzlichen Person im Zuge der Anlieferung von Beton (unbestrittene Sachverhaltsfeststellung

in der Beschwerdevorentscheidung auf Basis der Aussage des Bauherren), gesorgt. Ebenso bestätigen der Bauherr und dessen Vater, dass der Beschwerdeführer den beiden Rumänen die zu erledigenden Arbeiten angewiesen hat. Die dem entgegenstehende Aussage des Beschwerdeführers ist schon alleine deshalb nicht glaubwürdig, weil weder der Bauherr noch sein Vater über entsprechende Fachkenntnisse aus dem Baugewerbe verfügen (unbestritten gebliebene Feststellung in der Beschwerdevorentscheidung), die es ermöglichen würden, Anordnungen bezüglich des zweckmäßigen Einsatzes der Arbeitskraft zu treffen. Alleine aus diesem Grund waren arbeitsbezogene oder fachliche Anleitungen durch diese nicht möglich. Im Übrigen bestreitet der Bauherr, in irgendwelchen vertraglichen Rechtsverhältnissen mit den beiden Rumänen zu stehen und blieb die diesbezügliche Sachverhaltsfeststellung in der Beschwerdevorentscheidung auch unwidersprochen. Daraus ergibt sich, dass im Falle einer Minderleistungserbringung der Beschwerdeführer gegenüber dem Bauherren verantwortlich war (vgl diesbezüglich auch die Aussagen des Bauherren und dessen Vaters) und somit das Unternehmerrisiko getragen hat.

Zusammengefasst steht somit an Sachverhalt fest, dass der Beschwerdeführer sich mit dem Bauherren auf die Art, den Umfang und den Zeitrahmen der Arbeiten sowie den Preis für die Leistungserbringung geeinigt hat und diesem für die ordnungsgemäße Durchführung verantwortlich war. Zur Erbringung dieser Arbeiten hat der Beschwerdeführer einerseits seine eigene Arbeitskraft eingesetzt, andererseits sich der Arbeitskraft von zwei rumänischen Staatsbürgern und kurzfristig auch einer dritten Person bedient. Die mit dem Beschwerdeführer arbeitenden Personen standen unter seiner Anleitung und hatten weder ausgaben- noch einnahmenseitig ein Unternehmerrisiko zu tragen, weil ihnen für die Fahrt zur Arbeitsstelle ein PKW des Beschwerdeführers zur Verfügung stand, dieser das Werkzeug und sonstige Gerätschaften zur Verfügung stellte und die Bezahlung nach Arbeitsstunden erfolgte. Auch das Risiko einer qualitativen Minderleistung lag beim Beschwerdeführer.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den Aussagen der im Zusammenhang mit der Baustellenkontrolle aufgenommenen Niederschriften und Feststellungen der Finanzpolizei sowie der obigen Beweiswürdigung. Anzumerken ist noch, dass die von den beiden rumänischen Staatsbürgern ausgefüllten Personalfragebogen in rumänischer Sprache verfasst sind und daher ein Verständnisproblem nicht bestanden haben kann. Die darüber hinaus angebrachten handschriftlichen Vermerke, deren Urheberschaft nicht festgestellt wurde, flossen in die Beweiswürdigung nicht ein.

### 3. Rechtslage:

Gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 sind Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn). Dabei ist es unmaßgeblich, ob es sich um einmalige oder laufende Einnahmen handelt,

ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob sie dem zunächst Bezugsberechtigten oder seinem Rechtsnachfolger zufließen (§ 25 Abs 2 EStG 1988).

Nach § 47 Abs 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG 1988) durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81 EStG 1988) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988 auszahlt. Absatz 2 der genannten Gesetzesstelle bestimmt, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, 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.

Hat der Arbeitgeber die Anmeldeverpflichtung des § 33 ASVG nicht erfüllt und die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig einbehalten und abgeführt, gilt ein Nettoarbeitslohn als vereinbart (§ 62a EStG 1988); die Annahme einer Nettolohnvereinbarung gilt nicht, wenn für die erhaltenen Bezüge die Meldepflichten gemäß §§ 119 ff BAO oder § 18 GSVG erfüllt wurden.

Ist der Arbeitnehmer bei einem Arbeitgeber im Kalendermonat durchgehend beschäftigt, ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat. Beginnt oder endet die Beschäftigung während eines Kalendermonats, so ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendertag (§ 77 Abs 1 EStG 1988). Eine durchgehende Beschäftigung liegt nach Abs 2 der vorstehenden Gesetzesstelle insbesondere auch dann vor, wenn der Arbeitnehmer während eines Kalendermonats regelmäßig beschäftigt ist (aufrechtes Dienstverhältnis). Dabei kann der Arbeitnehmer auch für einzelne Tage keinen Lohn beziehen.

Nach § 78 Abs 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten und diese entsprechend § 79 Abs 1 EStG 1988 an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. Der Arbeitgeber haftet dem Bund nach § 82 EStG 1988 für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Nach § 41 Abs 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber den Dienstgeberbeitrag zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist. Dienstnehmer sind nach Abs 2 dieser Bestimmung ua Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 stehen. Der Beitrag des Dienstgebers ist nach § 41 Abs 3 FLAG 1967 von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Der Beitrag beträgt nach Abs 5 leg cit 4,5 vH der Beitragsgrundlage.

§ 122 Abs 7 und 8 WKG enthält die Regelungen für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

#### 4. Erwägungen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die beiden rumänischen Staatsbürger in einem Dienstverhältnis zum Beschwerdeführer gestanden sind und dieser daher für die von ihm an diese ausbezahlten Beträge Lohnsteuer einzubehalten und den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abzuführen gehabt hätte.

Wie sich aus den oben dargestellten gesetzlichen Bestimmungen ergibt, 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 (Legaldefinition des § 47 Abs 2 EStG 1988). Dabei kommt es bei der Beurteilung im Einzelfall nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung für das Vertragsverhältnis ("Dienstvertrag", "Werkvertrag" usw.) an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten Sachverhalte maßgebend (VwGH 20.12.2000, 99/13/0223).

Im gegenständlichen Fall wurden keinerlei schriftliche Vereinbarungen vorgelegt, weshalb ausschließlich auf Grund der tatsächlichen Verhältnisse zu entscheiden ist.

Die Definition des § 47 Abs 2 EStG 1988 ist eine eigenständige des Steuerrechts, welche weder dem bürgerlichen Recht, noch dem Sozialversicherungsrecht oder anderen Rechtsgebieten entnommen ist. Es ist daher steuerrechtlich für die Beurteilung des Vorliegens eines Dienstverhältnisses grundsätzlich bedeutungslos, ob ein Dienstvertrag iSd bürgerlichen Rechts vorliegt oder ob sozialversicherungsrechtliche Rahmenbedingungen eingehalten gewesen wären bzw eingehalten wurden. Vielmehr genügt es, wenn die ausgeübte Tätigkeit in ihrer äußeren Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs 2 EStG 1988 entspricht (in diesem Sinne vgl Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer Kommentar, § 47 EStG Tz 4.3).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist zur Beurteilung des Vorliegens eines Dienstverhältnisses vorrangig zu prüfen, ob Weisungsunterworfenheit und eine Eingliederung in den "Betrieb" des Beschwerdeführers vorliegt. Wenn diese Prüfung noch keine eindeutigen Schlüsse zulässt, ist auf weitere Abgrenzungskriterien (wie zB das Vorliegen oder Fehlen eines Unternehmerrisikos) abzustellen (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0113).

Dazu ergeben sich folgende Überlegungen:

##### a) Betrieb des Beschwerdeführers:

Auf Grund des festgestellten Sachverhaltes ist der Beschwerdeführer gegenüber dem Bauherren als Bauunternehmer aufgetreten, vereinbarte mit ihm die zu erbringenden Leistungen und den dafür zu bezahlenden Preis. Zudem verfügte er über die für die Durchführung von Bauarbeiten erforderlichen Kenntnisse und die notwendige Infrastruktur. Auch der Umstand, dass die beiden rumänischen Staatsbürger nach den Ausführungen in

der Beschwerde mit der Anfrage um Arbeit an den Beschwerdeführer herangetreten sind, lässt den Schluss zu, dass dieser (immer wieder) Bauarbeiten übernommen hat und dazu auch Hilfspersonal benötigte.

Der Beschwerdeführer ist daher gegenüber dem Bauherren als (Einzel-)Unternehmer aufgetreten, der Bauleistungen anbietet und durchführt.

b) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus:

Zur Erbringung der vereinbarten Leistungen bediente sich der Beschwerdeführer der Arbeitskraft von zwei rumänischen Staatsbürgern. Die Tätigkeit der beiden rumänischen Staatsbürger ist als die Erbringung von Bauhilfsarbeiten zu qualifizieren, was sich zB auch aus dem Umstand erschließt, dass "höherwertige" Arbeiten (etwa Bedienung des Baggers) durch den Beschwerdeführer selbst vorgenommen wurden. Diese stellten dem Beschwerdeführer (ausschließlich) ihre Arbeitskraft zur Verfügung, da unbestritten ist, dass sie selbst über keine eigene Infrastruktur zur Durchführung der Arbeiten verfügten. Indem diese zusammen mit dem Beschwerdeführer im Rahmen einer gemeinsamen Arbeitspartie nach dessen zeitlichen und örtlichen Vorgaben mit dessen Werkzeugen und Gerätschaften an der Leistungserbringung mitwirkten, waren sie funktionell in den Betrieb des Beschwerdeführers eingegliedert. Dass der Beschwerdeführer die Einteilung der Arbeitszeit vorgenommen hat wird auch dadurch ersichtlich, dass im Zuge einer Betonlieferung noch eine (namentlich nicht bekannte) Person auf der Baustelle tätig war, welche vom Beschwerdeführer - offensichtlich auf Grund des zusätzlichen Arbeitsbedarfes - organisiert wurde.

Das Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten des Beschwerdeführers auch durch die beiden rumänischen Staatsbürger bringt die Eingliederung in dessen Unternehmensorganismus klar zum Ausdruck (vgl VwGH 18.10.2017, Ra 2017/13/0066). Ebenso spricht es für eine Eingliederung, dass der Beschwerdeführer die Planung und Vorbereitung sowie die Kontrolle der Tätigkeit vorgenommen hat (vgl Jakom/Lenneis EStG, 2018, § 47 Rz 7).

Die Eingliederung in den wirtschaftlichen Organismus des Betriebes des Beschwerdeführers liegt somit vor.

c) Weisungsgebundenheit:

Die für ein Dienstverhältnis charakteristische persönliche Weisungsgebundenheit ist durch eine weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers (vgl VwGH 20.1.2016, 2012/13/0059).

Die beiden in Rede stehenden tätigen Personen hatten im Zusammenspiel mit dem Beschwerdeführer bestimmte Arbeitsleistungen (Bauhilfstatigkeiten) zu erbringen. Vorgegeben war, dass die beiden nach den Vorgaben des Beschwerdeführers die gerade anfallenden (Hilfs-)Arbeiten zu verrichten haben. So bestand etwa eine Bindung an die Verfügbarkeit eines Baggers und den Arbeitsfortschritt, den der Beschwerdeführer mit diesem erzielte, oder an die Lieferung notwendigen Betons. Je nach Bedarf,

abhängig vom Arbeitsfortschritt und der Verfügbarkeit von Baumaterial waren Arbeiten zu erledigen. Nachdem mehrere unterschiedliche Bauarbeiten zu verrichten waren und der Beschwerdeführer die Baustelle und die Arbeitsabläufe koordinierte, waren die beiden rumänischen Staatsbürger verpflichtet, ihre Arbeitskraft entsprechend dem gerade bestehenden Bedarf nach den Vorgaben des Beschwerdeführers einzusetzen und die zugewiesenen Arbeiten zu erledigen. Dies spricht jedenfalls für das Vorliegen einer persönlichen Weisungsgebundenheit (vgl Jakom/Lenneis EStG, 2018, § 47 Rz 6, unter Verweis auf VwGH 28.9.2004, 2000/14/0094 mwN).

Der konkrete Einsatzort war naturgemäß vorbestimmt, da nur der gemeinsame und koordinierte Arbeitseinsatz letztlich zu dem vom Beschwerdeführer mit dem Bauherren vereinbarten Ergebnis führen konnte. Insbesondere bei rein körperlichen Arbeiten und Hilfstätigkeiten, welche ohne besondere Vor- oder Fachausbildung durchgeführt werden können (der Beschwerdeführer selbst spricht in der Beschwerde von "fleißigen Arbeitern", nicht etwa von Spezialisten für die Durchführung bestimmter für sich abgeschlossener konkreter Arbeiten), beschränkt sich die Weisungsgebundenheit überdies regelmäßig auf ein Mindestmaß bezüglich Arbeitszeit (der vom Beschwerdeführer vorgegebene Einsatzzeitraum), Arbeitsort (Baustelle) und Erbringung der Arbeitsleistungen innerhalb des (vom Beschwerdeführer vorgegebenen) organisatorischen Umfeldes.

Die im vorliegenden Fall unstrittige Vereinbarung eines Stundenhonorars stellt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein klares Indiz dafür dar, dass die tätigen Personen nicht einen bestimmten Arbeitserfolg geschuldet, sondern ihre Arbeitskraft zur Verfügung gestellt haben (vgl für viele VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163, oder VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191 mwN).

In diesem Zusammenhang ist zudem auf die Ausführungen des Beschwerdeführers in der (nunmehr) Beschwerde zu verweisen, der von einer Kontaktaufnahme durch die beiden in Rede stehenden Personen mit ihm und der Nachfrage um Arbeit für sie spricht. Auch aus diesem Umstand geht hervor, dass die beiden Personen bereit gewesen sind, vorab nicht näher umschriebene Arbeiten über Auftrag des Beschwerdeführers zu verrichten und damit ihre Arbeitskraft angeboten haben. Der bereits mehrfach angeführte Umstand, dass diese über kein Werkzeug oder sonstige Baumaterialien für die eigenständige Übernahme eines Bauauftrages verfügt haben, weist ebenso deutlich in diese Richtung.

d) Unternehmerrisiko:

Dass die beiden rumänischen Staatsbürger kein Unternehmerrisiko zu tragen hatten, ergibt sich klar aus dem Umstand, dass diese nach geleisteten Arbeitsstunden bezahlt wurden, über keinerlei nennenswertes eigenes Werkzeug oder sonstige Gerätschaften verfügten und - nach den eindeutigen Aussagen des Bauherren - mangels jeglicher Vereinbarung mit diesem auch für Minderleistungen nicht einzustehen hatten.

e) Zusammenfassung:

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass im vorliegenden Fall der Beschwerdeführer als Arbeitgeber anzusehen ist und die beiden rumänischen Staatsbürger zu ihm in einem Dienstverhältnis gestanden sind, da sie in dessen Betrieb

eingegliedert und diesem gegenüber weisungsgebunden waren. Dafür sprechen die oben angeführten Überlegungen in einer deutlichen Art und Weise. Demgegenüber gibt es für eine Qualifikation als eine andere Einkunftsart keine Anhaltspunkte. Darüber hinaus, wenn auch nach der Rechtsprechung nicht mehr entscheidend, trugen sie im Rahmen ihrer Tätigkeit kein Unternehmerrisiko.

f) Berechnung der Abgaben:

Die Berechnung der Lohnsteuer, des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag wird dem Grunde nach bekämpft, hinsichtlich der Höhe werden keine konkreten Einwendungen erhoben. Auch hat der Beschwerdeführer selbst ausgeführt, dass beide Personen den gleichen Stundenlohn erhalten haben und blieb die Aufteilung des den beiden rumänischen Staatsbürgern zugeflossenen Betrages zu gleichen Teilen unwidersprochen.

Unstrittig ist, dass hinsichtlich der beiden rumänischen Staatsbürger die Anmeldeverpflichtung des § 33 ASVG und auch sonstige Anmeldeverpflichtungen nicht erfüllt wurden. Daraus folgt gemäß § 62a EStG 1988, dass ein Nettoarbeitslohn als vereinbart gilt.

Aus der Kontrollmitteilung der Finanzpolizei ergibt sich klar, dass die beiden rumänischen Staatsbürger bereits seit 15. April 2013 auf der Baustelle gearbeitet haben. Diese Unterlage wurde vom rechtsfreundlichen Vertreter des Beschwerdeführers anlässlich der Akteneinsicht auch zur Kenntnis genommen. Mit der Baustellenkontrolle der Finanzpolizei am 16. Mai 2013 war die Tätigkeit beendet. Für die in diesem Zeitraum erbrachten Arbeitsleistungen hat der Beschwerdeführer jedem der beiden Arbeiter einen Betrag von € 2.880,00 ausbezahlt.

Das Finanzamt hat zu Recht die Vereinbarung eines Nettolohnes und den Kalendertag als Lohnzahlungszeitraum (§ 77 Abs 1 EStG 1988) ihrer Berechnung zu Grunde gelegt. Auf Grund des Arbeitsbeginnes bereits am 15. April und dem Ende der Tätigkeit mit 16. Mai 2013 ergibt sich jedoch ein durchgehendes Dienstverhältnis in diesem Zeitraum, hat der Beschwerdeführer die beiden Arbeiter doch für die Mithilfe bei der Abwicklung des gesamten Bauprojektes beschäftigt. Unbeachtlich ist dabei, dass an einzelnen Tagen in diesem Zeitraum offenbar keine Arbeitsleistungen erbracht wurden. Im Gegensatz zur Berechnung des Finanzamtes, welches den ausbezahlten Arbeitslohn nur auf 14 Tage (zwei Wochen) aufgeteilt und auf dem aliquoten Betrag den Tagestarif angewendet hat, ist beim gegebenen Sachverhalt von einem Dienstverhältnis in der Dauer von 15. April bis 16. Mai 2013, somit von 16 Tagen im April und 16 Tagen im Mai, auszugehen. Der ausbezahlte Nettolohn ist daher auf insgesamt 32 Tage aufzuteilen, woraus sich ein Nettolohn von € 90,00 täglich ergibt. Hochgerechnet auf einen Bruttolohn ergibt sich ein Betrag von € 151,05.

Bruttobezug	pro Tag	€	151,05
SV-Beitrag	von € 148,00	€	-22,50
Lohnsteuer	von € 128,55	€	-38,55

---

Nettobezug	€	90,00
------------	---	-------

Pro Arbeitnehmer errechnet sich die Lohnsteuer für 32 Tage daher mit € 1.233,60, für zwei Arbeitnehmer mit € 2.467,20.

Die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag bei einem Bruttolohn von € 151,05 täglich und zwei Arbeitnehmern ergibt für den Monat April und Mai 2013 jeweils € 4.833,60, insgesamt für beide Monate daher € 9.667,20. Daraus errechnet sich der Dienstgeberbeitrag mit 4,5% der Bemessungsgrundlage, sohin € 435,02, und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit 0,43% der Bemessungsgrundlage, sohin € 41,57.

Auf Grund obiger Ausführungen vermindert sich daher die Lohnsteuerbemessungsgrundlage und auch die Bemessungsgrundlage für die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gegenüber den angefochtenen Bescheiden, weshalb der Beschwerde teilweise Folge zu geben war.

##### 5. Zulässigkeit 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 vorliegenden Fall ergeben sich die Rechtsfolgen aus dem festgestellten Sachverhalt, den gesetzlichen Vorschriften und der dazu ergangenen einheitlichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, war nicht zu lösen.

Innsbruck, am 19. September 2018