



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der W OEG, Adresse, vom 29. Dezember 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Gottfried Buchroithner, betreffend die Abweisung eines Antrages auf Vergabe einer Steuernummer (§ 92 BAO), vom 1. Dezember 2005 nach in Linz durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit nicht unterfertigtem Schreiben vom 26. September 2005 zeigte die Fa. W OEG (in der Folge kurz: Bw) die Eröffnung eines Gewerbebetriebes an. Als Ort der Geschäftsleitung wurde die Anschrift Adresse, angegeben, welche gleichzeitig die Wohnadresse der beiden Gesellschafter G1 und G2 war. Als weitere Mitunternehmer bzw. zeichnungsberechtigte Gesellschafter wurden auf dem Fragebogen G3 und G4 angeführt. Sämtliche Gesellschafter sind polnische Staatsbürger.

Vorgelegt wurden weiters ein Gewerberegisterauszug vom 2. November 2005 sowie Belege über den Kauf von Werkzeug wie Reibebretter, Kellen, Spachtel- und Lochbohrerset, Knieschoner, Fliesenwaschbrett udgl. im Gesamtumfang von rund 380,00 €.

Dem Gewerberegisterauszug ist zu entnehmen, dass als Gewerbe daserspachteln von Gipskartonplatten und Fermacellplatten, unter Ausschluss jeder an einen

Befähigungsnachweis gebundenen Tätigkeit, ausgeübt werde; als gewerberechtlicher Geschäftsführer fungiere G1.

Der Gesellschaftsvertrag datiert vom 22. Juli 2007 (richtig wohl: 2005) und weist an Stelle des zwischenzeitig neu hinzugetretenen Gesellschafters G4 noch G5 als vierten Gesellschafter aus. Zum Zeitpunkt des Gesellschaftsvertragsabschlusses waren sämtliche Gesellschafter in Adresse, wohnhaft. In Punkt IV. ist festgehalten, dass die Gesellschafter als Einlage ausschließlich ihre Arbeitskraft einbringen. Zur Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft sind laut Punkt VI. des Gesellschaftsvertrages alle persönlich haftenden Gesellschafter berechtigt und verpflichtet.

Einem Firmenbuchauszug ist zu entnehmen, dass die Bw aus den vier persönlich haftenden Gesellschaftern G1, G2, G3 und G4 bestehe. Am 28. September 2005 war beim Firmenbuchgericht beantragt worden, G5 als Gesellschafter zu löschen und stattdessen G4 einzutragen.

Im Zuge einer Nachschau hielt das Nachschauorgan am 24. Oktober 2005 in einer Niederschrift im Wesentlichen fest, dass die Tätigkeit der Gesellschaft Malerei-, Fliesenlege-, Stemm-, Rigips- und Verputzarbeiten umfasse. Die Buchhaltung werde von der Fa. Marksteiner & Partner GmbH & Co KEG in 4310 Mauthausen geführt, wo die Buchhaltungsunterlagen auch aufbewahrt würden. Betriebliche Fahrten führten die Gesellschafter mit zwei Kraftfahrzeugen mit polnischem Kennzeichen durch. Die Tätigkeit sei im August 2005 aufgenommen worden. Bislang seien zwei Rechnungen ausgestellt und die ausgewiesenen Beträge von 6.000,00 € bar vereinnahmt worden; ein betriebliches Bankkonto werde mit heutigem Tag eröffnet. Die Verrechnung der Arbeitsleistungen erfolge pauschal je Baustelle. Die Materialien stelle der Auftraggeber zur Verfügung. Der mit 26. September 2005 datierte und am 28. September 2005 beim Finanzamt eingelangte Fragebogen betreffend Eröffnung eines Gewerbebetriebes sei vom Geschäftsführer der Fa. S GmbH, Herrn Mag. MR, ausgefüllt worden.

Ebenfalls am 24. Oktober 2005 wurden die vier Gesellschafter aufgefordert, die in einem "Fragenkatalog zur Selbstständigkeit von EU-Ausländern" zusammengefassten Fragen zu beantworten. Das Organ des Einhebungsdienstes hielt in diesem Zusammenhang schriftlich fest, dass von den vier Gesellschaftern G3 am besten Deutsch spreche und für die anderen Gesellschafter als Dolmetsch fungiert habe. Seine guten Deutschkenntnisse ergäben sich sowohl aus seiner Schulausbildung als auch dadurch, dass er sich seit 1979 – mit Unterbrechungen – in Österreich aufhalte. Laut Auskunft der steuerlichen Vertretung werde das Unternehmen in der nächsten Ausgabe des Telefonbuches für die Region U mit Werbeinserat aufscheinen.

Während G3 und G4 als nunmehrige Wohnadresse Adresse1, angeben, waren G1 und G2 zum Zeitpunkt der Befragung nach wie vor in Adresse, gemeldet.

G3 gab an, die deutsche Sprache zu verstehen und diese auch lesen zu können. Er sei im April 2004 nach Österreich gekommen, weil er in Polen arbeitslos gewesen sei und in Österreich Aussicht auf Beschäftigung gehabt habe.

G1 gab auf Befragen an, die deutsche Sprache zwar zu verstehen, diese aber nicht lesen zu können. Im Jahr 2004 sei er in Österreich auf Urlaub gewesen, seit Juli 2005 halte er sich in Österreich auf. Als Gründe für seinen Aufenthalt in Österreich nannte er die gleichen wie G3.

G4 und G2 teilten dagegen mit, die deutsche Sprache weder zu verstehen, noch diese lesen zu können. Ersterer sei mit G3, G2 sei mit seinem Vater nach Österreich gekommen.

Ein Gewerbe sei in Österreich angemeldet worden, weil dieser Schritt laut Auskunft des AMS erforderlich gewesen sei. Die Behördengänge hätten G3 und G1 für alle Gesellschafter erledigt.

Einhellig gaben die vier befragten Gesellschafter an, dass ihr derzeitiger Auftraggeber die Fa. S GmbH in Adresse2, und ihre Ansprechperson deren Geschäftsführer Mag. MR, sei. Sie arbeiteten seit ca. 10. August 2005 für die Fa. S und hätten bis 20. August 2005 Probezeit. Vereinbart worden seien Stemm-, Rigips-, Fliesenlege- und Malerarbeiten auf der Baustelle Adresse3. Diese Baustelle werde bis Ende November 2005 beendet sein. Das für die Arbeiten benötigte Werkzeug wie Meißel, Hammer, Reibbrett, Mauerkelle, Walzen oder Pinsel stehe im Firmeneigentum. Das Arbeitsmaterial wie Platten, Fliesen und Farbe stelle die Fa. S zur Verfügung. Auf welcher Baustelle zu arbeiten sei und welche Arbeiten auszuführen seien, bestimme MR, der etwa jeden zweiten Tag auf die Baustelle komme, um den Arbeitsvorgang zu kontrollieren. Die Kontrolle bezüglich Arbeitszeit, Arbeitsfortgang und Arbeitsqualität übe ebenfalls MR aus. Arbeitszeit sei generell von 7.00 Uhr bis 16.30 Uhr, wobei die Mittagspause eine halbe Stunde und die Jausenpause vormittags 15 Minuten betrage. Da sie von MR für die jeweilige Baustelle einen eigenen Schlüssel erhalten hätten, könnten sie kommen und gehen, wann sie wollten. Wenn sie krank oder auf Urlaub seien, müssten sie das melden. Eine Vertretung durch eine andere Person sei nicht möglich. Die Abrechnung erfolge mit einem Pauschalbetrag laut Auftrag, wobei dieser unter den Gesellschaftern aufgeteilt werde. Die Bezahlung sei bisher bar durch Herrn Mag. R bzw. Frau GW erfolgt. Ansprechpersonen bei Qualitätsmängeln seien G3 und G1. Andere Einkünfte als die aus dem Werkvertrag würden nicht bezogen. Die Frage, ob sie in Polen einen entsprechenden Gewerbeschein besäßen, verneinten alle vier Gesellschafter.

Zur Frage nach seiner derzeitigen Wohnung in Adresse1, brachte G3 vor, dort gemeinsam mit G4 zu wohnen, wobei er von seinem dritten Mitbewohner nur den Vornamen A kenne. Die Wohnung habe er durch einen polnischen Freund erhalten, der Vermieter sei C.

G1 gab zu seiner Wohnsituation an, dass er die Wohnung in Adresse, gemeinsam mit seinem Sohn G2 und AB bewohne und diese von Frau R1 vermietet werde.

Aktenkundig sind ferner eine "Rechnung 1" vom 5. Oktober 2005, welche die Bw an Mag. R in Adresse2, legte und in der für Rigips-, Fliesenlege- und Malerarbeiten im Objekt Adresse2, pauschal laut Angebot 5.000,00 € verrechnet wurden. Der undatierte Auftrag für diese Arbeiten wurde der Bw von Mag. R erteilt.

Zwei weitere Aufträge wurden der Bw am 1. September 2005 erteilt. Der Auftraggeber Mag. R bot für Rigips-, Fliesenlege- und Malerarbeiten im Objekt Adresse3, pauschal 5.000,00 € an und die Auftraggeberin Fa. S für Stemmarbeiten im Objekt Adresse3, pauschal 10.000,00 €, wobei zusätzlich festgehalten wurde, dass den Schuttabtransport sowie die dafür anfallenden Kosten die Fa. S übernehme.

Im Zuge einer durch Organe der KIAB am 26. September 2005 auf der Baustelle Adresse2 (Neubau Mag. R), durchgeführten Kontrolle trafen diese zwei polnische Staatsbürger beim Verlegen von Rigipsplatten an. Während einer der polnischen Staatsbürger flüchtete, gab G4 an, für die Bw zu arbeiten. Er führte weiters an, dass er als Hilfsarbeiter beschäftigt sei und über die Entlohnung noch nicht gesprochen worden sei. Seine tägliche Arbeitszeit betrage acht Stunden, sein Chef hier sei G1.

Bei der Durchführung einer weiteren Kontrolle am 11. Oktober 2005 auf der Baustelle in Adresse3, wurde der polnische Staatsbürger G5 in Arbeitskleidung angetroffen und wies auf Befragen, für wen er hier arbeite, einen Firmenbuchauszug vor, der ihn als persönlich haftenden Gesellschafter der Bw auswies. Laut Firmenbuchauszug vom 12. Oktober 2005 war diese Funktion allerdings per 1. Oktober 2005 gelöscht worden. Als Wohnadresse nannte der Angetroffene Adresse, als das Unternehmen, für das er arbeite, die Bw.

Einem ebenfalls aktenkundigen, an die Bw gerichteten Bescheid des Arbeitsmarktservice L vom 12. August 2005 ist zu entnehmen, dass dem Antrag vom 28. Juli 2005 auf Feststellung, dass die ausländischen Staatsbürger G1, G2, G5 und G3 als Gesellschafter der Bw tatsächlich persönlich einen wesentlichen Einfluss auf die Geschäftsführung dieser Gesellschaft ausübten, stattgegeben werde. Sie seien daher als selbstständig Erwerbstätige im Sinne des § 2 Abs. 2 Ausländerbeschäftigungsgesetz (AuslBG) anzusehen, soweit und solange ihre Stellung als Gesellschafter den vorgelegten Unterlagen sowie den mündlichen und schriftlichen Angaben, somit dem wahren wirtschaftlichen Gehalt ihrer Tätigkeit entspreche.

In der Bescheidebegründung wurde u.a. angeführt, dass zum Beweis eines tatsächlichen wesentlichen Einflusses auf die obgenannte Gesellschaft durch G1, G2, G5 und G3 der Gesellschaftsvertrag vom 22. Juli 2005 vorgelegt worden sei.

Mit Bescheid vom 1. Dezember 2005 lehnte das Finanzamt den Antrag der Bw auf Vergabe einer Steuernummer anlässlich der Eröffnung eines Gewerbebetriebes ab.

Begründend führte es aus, dass die vorliegenden Aufträge eine Umgehung des Ausländerbeschäftigungsgesetzes (AuslBG) darstellten. Umfangreiche Sachverhaltsermittlungen der Finanzverwaltung (KIAB) auf Baustellen einerseits sowie durch niederschriftliche Einvernahmen der Gesellschafter andererseits hätten ergeben, dass bei der Arbeitseinteilung und dem Arbeitseinsatz auf den Baustellen die vorgeblich unterschiedliche Rechtsbeziehung zwischen Arbeitgeber/Auftraggeber und Arbeitnehmer/Auftragnehmer keinerlei Berücksichtigung finde. Bei der Arbeitsüberwachung und Kontrolle der erbrachten Leistung habe zwischen Dienstnehmer und freiem Werkvertragsnehmer ebenfalls kein Unterscheidungskriterium festgestellt werden können. Das von den Arbeitern verwendete und nach deren Aussagen selbst erworbene Werkzeug wie Hammer, Meißel, Reibbrett, Mauerkelle, Walzen oder Pinsel sei geringwertig. Das verwendete Material werde vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt. Die Werkvertragsnehmer dürften sich nicht vertreten lassen. Sowohl bezüglich Arbeitszeit, -erfolg und -qualität erfolgten Kontrollen, was ebenfalls für die Nichtselbstständigkeit spreche. Insgesamt gehe eindeutig hervor, dass der vorgebliche Werkvertragsnehmer nicht ein Werk, sondern wie ein Dienstnehmer seine Arbeitskraft schulde und dieser dem Willen des Auftraggebers in gleicher Weise unterworfen sei wie ein Dienstnehmer. Wenngleich die Formalvoraussetzungen wie Gewerbeschein, Anmeldung zur Sozialversicherung der selbstständig Erwerbstätigen oder Ansuchen um Vergabe einer Steuernummer vorlägen, seien nach gängiger Rechtsprechung – so beispielsweise die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.10.1994, 90/14/0184, und vom 20.12.2000, 99/13/0223, - für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis nicht die vertraglichen Abmachungen, sondern das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgeblich, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen sei.

Die steuerliche Vertreterin der Bw brachte gegen diesen Bescheid fristgerecht Berufung ein, wandte sich gegen die Nichtvergabe der beantragten Steuernummer auf Grund von "Scheinselbstständigkeit" und beantragte eine mündliche Berufungsverhandlung.

Zur Vorgeschichte sei anzuführen, dass die vier Gesellschafter im Juli 2005 mit der Absicht, als Unternehmer selbstständig zu arbeiten, nach Österreich gekommen seien. Am 22. Juli 2005 sei der Gesellschaftsvertrag unterschrieben worden. Anschließend seien die

Versicherungsmeldung bei der SVA der gewerblichen Wirtschaft und der Betriebseröffnungsbogen für das Finanzamt erstellt worden. Die Firmenbucheintragung sei wegen Nachreichung von Strafregistrauszügen und der Bestätigung des AMS über die selbstständige Tätigkeit erst am 30. August 2005 erfolgt. Die Gründung einer Gesellschaft sei von Anfang an beabsichtigt gewesen, doch sei wegen der Urlaubszeit und wegen zeitlich knapp kalkulierter Arbeitsaufträge der Gesellschaftsvertrag erst später unterschrieben worden. Die Wohnung in Adresse, hätten die Gesellschafter durch einen polnischen Landsmann vermittelt bekommen. Diese Wohnung sei gleichzeitig als Firmensitz angegeben worden.

Zur Berufungsbegründung sei festzustellen, dass die Bw daran interessiert sei, nicht nur für ein Unternehmen als Subunternehmer zu arbeiten, sondern öffentlich am Markt aufzutreten und sowohl für Unternehmen, aber auch Private zu arbeiten. Am Anfang arbeiteten aber auch österreichische Unternehmen meist nur für einen Auftraggeber, so beispielsweise in der EDV-Branche, wo selbstständige Einzelunternehmer auf Werkvertragsbasis Jahre lang nur für ein einziges Unternehmen arbeiteten. Die Bw habe im Jahr 2005 bereits für mehrere Auftraggeber gearbeitet. Als erster Schritt sei ein Firmenhandy angeschafft worden. Diverse potenzielle Auftraggeber würden angerufen. Bei einer Besprechung mit der Finanzverwaltung sei dies auch vorgebracht und ein Telefonbuch mit den angerufenen Firmen vorgelegt worden. Besonders hervorzuheben sei, dass zwei Gesellschafter sehr gut Deutsch sprechen und daher mit jedem Österreicher in Kontakt treten könnten.

Zu Punkt 1 der Bescheidbegründung:

Die Arbeitseinteilung, wie eine Baustelle abgewickelt werde und wer was zu machen habe, träfen die Gesellschafter einvernehmlich. Auf Grund der Werkverträge mit ihren Auftraggebern seien ihnen aber zeitliche Termine vorgegeben, die einzuhalten seien. Wie die zeitliche Abfolge der Arbeit erfolge, sei ihnen aber völlig selbst überlassen. Wesentlich sei die qualitativ einwandfreie und termingerechte Abwicklung der Aufträge.

Zu Punkt 3 der Bescheidbegründung:

Zu dem von der Behörde als geringwertig angesehenen Werkzeug sei anzumerken, dass in diesem Gewerbe wenig hochwertiges und teures Werkzeug benötigt werde, sondern es vielmehr auf das Können der einzelnen Person ankomme. Zum einen könne das für den Innenausbau benötigte Werkzeug im Baudiskont um 100,00 € bis 200,00 € erworben werden, zum anderen hätten die Gesellschafter Werkzeug aus Polen mitgebracht.

Die Auftraggeber stellten der Bw kein Werkzeug und keine Fahrzeuge zur Verfügung.

Zu Punkt 4 der Bescheidbegründung:

Richtig sei, dass das verlegte Material in der Regel der Auftraggeber zur Verfügung stelle. Die Bw betreibe auch nicht den Handel mit Material, sondern lediglich die Verarbeitung. Es sei nicht handelsunüblich, dass das Material auf Grund der besseren Konditionen direkt vom Großhändler komme und vom Kleinunternehmer verarbeitet werde. Auch viele private Hausbauer kauften ihr Material in Großmärkten und ließen dieses Material anschließend von einem Unternehmer verarbeiten. Bei der Materialbeschaffung sei einzig der Preis maßgeblich.

Zu Punkt 5 der Bescheidbegründung:

Die Bw könne sich sehr wohl vertreten lassen, obwohl dies kaum vorkommen werde. Alle vier Gesellschafter seien gleichberechtigt und hätten dieselben Fähigkeiten. Sollte einer von ihnen erkranken, könne ein anderer seine Arbeit mit übernehmen. Würden mehrere Gesellschafter ausfallen, müsste eine andere Firma beauftragt werden, um die Verträge zeitgerecht erfüllen zu können. Nur die Bw sei dafür verantwortlich, dass sie ihre Aufträge fristgerecht erfülle.

Zu Punkt 2 und 6 der Bescheidbegründung:

Die Bw werde von ihren Auftraggebern hinsichtlich Qualität und Zeiteinhaltung kontrolliert. Dies sei üblich, da jeder Bauherr kontrolliere, ob die Arbeit ordnungsgemäß und zeitgerecht durchgeführt werde. Der Bauleiter sei für die korrekte Abwicklung des Bauvorhabens verantwortlich. Ein üblicher Vorgang im Baugewerbe sei, dass dieser die Auftraggeber der Bw kontrolliere, und die Auftraggeber kontrollierten wiederum die Bw.

Seit die Bw in Österreich tätig sei, seien alle Abgaben, wie beispielsweise an die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft, zeitgerecht und ordnungsgemäß abgeführt worden. Laut Auskunft der Gesellschafter der Bw gebe es Verhandlungen mit verschiedenen potenziellen Auftraggebern und sollten die Tätigkeiten Mitte Jänner aufgenommen werden.

Das die Nachschau durchführende Einhebungsorgan des Finanzamtes führte in einer Stellungnahme zur Berufung im Wesentlichen aus, dass der Fragebogen betreffend Eröffnung eines Gewerbebetriebes erst am 28. September 2005 beim Finanzamt eingelangt. Dieser sei, wie in der Niederschrift über die Nachschau anlässlich der Neuaufnahme angeführt, von Mag. MR, einem der Geschäftsführer der Fa. S, ausgefüllt worden.

Zu dem in der Berufung angeführten Firmenhandy sei laut Abfrage im Internet unter dieser Telefonnummer kein Eintrag gespeichert.

Unrichtig sei die Behauptung, wonach im Zuge der Nachschau ein Telefonbuch mit angerufenen Firmen vorgelegt worden sei. Dies sei von einem bei der Nachschau weiters anwesenden Organ bestätigt worden. Der steuerliche Vertreter habe lediglich angeführt, dass eine Werbeeinschaltung im Telefonbuch des Jahres 2006 beabsichtigt sei.

Die Berufungsbegründung, wonach die zeitliche Arbeitsabfolge den Gesellschaftern überlassen gewesen sei, widerspreche der mit G3 am 24. Oktober 2005 aufgenommenen Niederschrift.

Zur behaupteten Selbstständigkeit sei anzumerken, dass sich zum Zeitpunkt des Antrittsbesuches nur zwei Ausgangsrechnungen, zwei Aufträge sowie Anmeldungen beim AMS und der SVA am Ort der Geschäftsleitung befunden hätten, der gleichzeitig der Wohnort von zwei der vier Gesellschafter sei. Die Ausgangsrechnungen seien zum damaligen Stichtag vom steuerlichen Vertreter erstellt worden.

Mit Schreiben vom 18. Juli 2006 übermittelte die Referentin der Bw die Stellungnahme des Finanzamtes vom 3. Jänner 2006 zur Berufung und forderte diese auf, diverse Fragen zu beantworten. Da der Ergänzungsvorhalt mit dem Vermerk "verzogen" retourniert wurde, forderte die Rechtsmittelbehörde – unter Anschluss der genannten Stellungnahme des Finanzamtes - die steuerliche Vertreterin auf, zu nachfolgenden Fragen schriftlich Stellung zu nehmen:

*1) Zu den von den vier Gesellschaftern angemieteten Räumlichkeiten möge bekannt gegeben werden, wer – unter Angabe von Namen und Anschrift - die Vermieter der Räumlichkeiten in Adresse, und Adresse1, sind. Wie viele Räumlichkeiten bzw. welches Flächenausmaß haben die Gesellschafter in Adresse1 bzw. Adresse gemietet? Wurden Mietverträge abgeschlossen? Wenn ja, mögen die Verträge vorgelegt werden. Ist der Firmensitz der Fa. W OEG nach außen hin erkennbar? Wenn ja, wodurch genau? Befanden sich am Firmensitz der Fa. W OEG mehrere Unternehmen? Wenn ja, mögen diese Firmen genau bezeichnet werden.*

*2) Arbeiten die vier Gesellschafter der Fa. W OEG stets auf denselben Baustellen?*

*3) In der Berufung vom 29. Dezember 2005 wurde vorgebracht, dass die Fa. W OEG im Jahr 2005 bereits für mehrere Auftraggeber gearbeitet habe. Diese Auftraggeber mögen unter Angabe von Namen und Anschrift und Vorlage der diesbezüglichen Aufträge bzw. Rechnungen benannt werden.*

*4) Welche Tätigkeit übten die Gesellschafter der Fa. W OEG bisher im Jahr 2006 aus? Falls Rechnungen ausgestellt worden sind, wird ersucht, diese Rechnungen vorzulegen und die Auftraggeber genau zu bezeichnen.*

*5) Auf welche Art und Weise und nach welchen Kriterien erfolgten die Kontaktaufnahmen zu den Auftraggebern der Fa. W OEG? Um Vorlage entsprechender Unterlagen/Aufzeichnungen oder nachweislicher Werbeeinschaltungen/Inserate wird ersucht.*

*6) Weiters möge das in der Berufung angeführte Telefonbuch, in welchem die angerufenen Firmen aufscheinen, zur Einsichtnahme übermittelt werden.*

*7) Ist die Fa. W OEG telefonisch, per Fax oder E-Mail erreichbar? Um Bekanntgabe der Telefon- bzw. Fax-Nummer und/oder der E-Mail-Adresse wird ersucht.*

*8) Wem obliegt die Preisgestaltung bzw. Kalkulation für die Fa. W OEG? Nach welchen Kriterien wurden die auf den vorgelegten Rechnungen bzw. den beiden Aufträgen ausgewiesenen Pauschalbeträge ermittelt? Die – allenfalls in die deutsche Sprache übersetzten – Unterlagen, die Grundlage für die Preisgestaltung gewesen sind, mögen vorgelegt werden.*

*9) Wie lange – unter Angabe des genauen Zeitraumes – arbeiteten die Gesellschafter der Fa. W OEG jeweils in den Objekten Adresse3, und Adresse2, bzw. auf allfälligen weiteren*



*Baustellen? Um Vorlage sämtlicher bisher erteilter Aufträge und ausgestellter Rechnungen sowie Nachweis des tatsächlichen Zahlungsflusses wird ersucht.*

*10) Geben Sie – unter Angabe des vollständigen Namens und der Adresse sowie der betreffenden Baustelle - bekannt, wer auf den Baustellen, auf denen die Gesellschafter der Fa. W OEG bisher gearbeitet haben, jeweils Bauleiter gewesen ist und welche anderen Unternehmen dort gleichzeitig mit der Fa. W OEG beschäftigt gewesen sind.*

*11) Wurden die vereinnahmten Beträge gleichmäßig auf die Gesellschafter aufgeteilt? Falls nein – nach welchen Kriterien erfolgte die Aufteilung?*

*12) Vorhandene Bautagesberichte, Stundenaufzeichnungen und sonstige Arbeitsaufzeichnungen mögen zur Einsichtnahme vorgelegt werden.*

*13) In der Berufung wurde angeführt, dass die Sozialversicherungsbeiträge an die SVA der gewerblichen Wirtschaft bisher zeitgerecht und ordnungsgemäß entrichtet worden seien. Um Vorlage der entsprechenden Einzahlungsbelege wird ersucht.*

*14) Vorgebracht wurde weiters, dass es bereits Verhandlungen mit verschiedenen potenziellen Auftraggebern gebe. Diese Auftraggeber mögen benannt und schriftliche Aufzeichnungen diese Verhandlungen betreffend vorgelegt werden.*

*15) Laut Berufungsschrift sind der Fa. W OEG auf Grund der Werkverträge mit ihren Auftraggebern zeitliche Termine vorgegeben. Die angesprochenen Werkverträge sowie Unterlagen, aus denen die Terminsetzungen ersichtlich sind, mögen vorgelegt werden.*

*16) Um Vorlage einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Kalenderjahr 2005 wird ebenfalls ersucht. Hat die Gesellschaft Vermögen? Wenn ja, welches?*

*17) Umfasst die der Fa. Marksteiner & Partner GmbH & Co KEG erteilte Vollmacht auch eine Zustellvollmacht? Falls nein, geben Sie bekannt, welcher der vier Gesellschafter zur Empfangnahme von Schriftstücken für die Fa. W OEG ermächtigt ist.*

Mit Schreiben vom 16. August 2006 teilte die steuerliche Vertreterin mit, dass die Gesellschafter der Bw sich derzeit in Polen befänden und nur schwer erreichbar seien. Bis 8. September 2006 werde es aber möglich sein, dass einer oder mehrere Gesellschafter nach Österreich kämen und die Fragen beantworteten. Festzuhalten sei, dass im Aktenvermerk des Finanzamtes vom 3. Jänner 2006 ein Fehler insoweit vorliege, als im Zuge des Antrittsbesuches sehr wohl ein Telefonbuch mit den angerufenen Firmen vorgelegt worden sei.

Am 13. September 2006 nahm die steuerliche Vertreterin wie folgt Stellung:

1) Der Vermieter der 30 m<sup>2</sup> großen Wohnung in Adresse1, heiße C, die Vermieterin der 60 m<sup>2</sup> großen Wohnung in Adresse, heiße GE, wohnhaft in Adresse4.

Schriftliche Mietverträge seien nicht abgeschlossen worden, die Räumlichkeiten seien sowohl als Firmensitz als auch als Wohnung verwendet worden. Der Firmensitz sei durch ein Glockenschild ersichtlich. Am Firmensitz befänden sich keine weiteren Unternehmen.

2) Nein.

3) S GmbH, Adresse2, und Mag. R, Adresse2. Die Rechnungen und Aufträge lägen bei.

4) DR, Adresse5, und ML, Adresse6.

- 5) G3 und G1 hätten mit den Firmen telefonisch Kontakt aufgenommen. Dem Finanzamt sei dies bei der Befragung am 24. Oktober 2005 nachweislich dargelegt worden.
- 6) Auf die Einschaltung ins Telefonbuch sei aus Kostengründen verzichtet worden.
- 7) Die Telefonnummer sei 1.
- 8) G1 und bis zu seinem Tod G3, Stundenbasis. Auf Grund der langen Erfahrung im Baugewerbe könne ein Aufwand gut abgeschätzt werden. Die Baustellen seien eingehend besichtigt worden.
- 9) Bei den Aufträgen sei immer Barzahlung vereinbart worden. Die Zeiträume könnten nicht mehr exakt wiedergegeben werden.
- 10) Verschiedene Unternehmen seien tätig gewesen, so die Baufirma U1, die U2 GmbH, Fenster U3, Holzbauwerk U4.
- 11) Die vereinnahmten Beträge seien gleichmäßig aufgeteilt worden.
- 12) Bautagebücher seien nicht schriftlich geführt worden; auf Zeit und Anwesenheit sei nicht geachtet worden.
- 13) Als Beilage
- 14) Verschiedene Baufirmen seien kontaktiert worden. Von November 2005 bis Juni 2006 sei es auf Grund der Witterung unmöglich gewesen, Arbeit zu bekommen.
- 15) Terminsetzungen seien immer mündlich erfolgt; die schriftlichen Aufträge lägen bei.
- 16) Eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung führe die Kanzlei erst durch, wenn die Bw Zahlungen leiste, andernfalls sei eine Mandatsrücklegung wahrscheinlich.
- 17) Die Zustellvollmacht werde nun auf die Kanzlei Marksteiner & Partner GmbH & Co KEG geändert.

Dem Schreiben beigelegt wurden vier Rechnungen der Bw vom 5. und 7. Oktober, 30. November und 15. Dezember 2005. Die erste Rechnung ging an Mag. R, die übrigen drei Rechnungen an die Fa. S GmbH.

Die erste Rechnung lautete auf 5.000,00 € für Rigips-, Fliesenleger- und Malerarbeiten im Objekt Adresse2.

Mit Rechnung vom 7. Oktober 2005 verrechnete die Bw der Fa. S GmbH laut Angebot vom 1. September 2005 einen Betrag von 10.000,00 € für Stemm- und Schuttatransportarbeiten.

Die Rechnung vom 30. November 2005 legte die Bw der Fa. S GmbH für Ausbesserungsarbeiten im Kellerbereich des Objektes Adresse3. Wie bei der gemeinsamen Begehung besprochen, werde der vereinbarte Pauschalpreis von 8.000,00 € verrechnet.

Mit Rechnung vom 15. Dezember 2005 rechnete die Bw gegenüber der Fa. S GmbH ebenfalls Ausbesserungsarbeiten im Kellerbereich des Objektes Adresse3 zu einem anlässlich einer gemeinsamen Begehung vereinbarten Pauschalpreis von 5.000,00 € ab. Beinhaltet waren Stemmarbeiten und die Färbelung des Kellerbereiches.

Vorgelegt wurden weiters ein Auftrag der Fa. S GmbH vom 1. September 2005, mit welchem diese der Bw laut der gemeinsamen Begehung den Auftrag für Stemmarbeiten im Objekt Adresse3, zu einem Pauschalpreis von 10.000,00 € übergab. Der Schutttransport sowie die dafür anfallenden Kosten übernehme die Auftraggeberin.

Mit einem weiteren, undatierten Auftrag übergab Mag. R der Bw unter Hinweis auf die gemeinsame Begehung Rigips-, Fliesenleger- und Malerarbeiten im Objekt Adresse2, zu einem Pauschalpreis von 5.000,00 €.

Aus zwei dem Antwortschreiben ebenfalls beigelegten Kontoübersichten für 2006 der SVA der gewerblichen Wirtschaft die vier Gesellschafter betreffend geht hervor, dass für G3 per 14. September 2006 sämtliche Zahlungen geleistet waren, für G1, G2 und G4 zu diesem Zeitpunkt aber Rückstände von 1.091,23 €, 1.142,95 € und 609,62 € aushafteten.

Mit E-Mail vom 20. Dezember 2006 teilte die steuerliche Vertreterin mit, die Vollmacht für die Bw zurückzulegen; diese werde in Zukunft von Dr. Roland Gabl von der Kanzleigemeinschaft Dr. Gabl Roland, Dr. Kogler Josef und Mag. Papesch Harald vertreten.

Mit E-Mail vom 23. Dezember 2006 begehrte Dr. Roland Gabl Akteneinsicht, die ihm am 19. Jänner 2007 gewährt wurde. Von der Möglichkeit der Akteneinsicht wurde aber genauso wenig Gebrauch gemacht, wie die neue Vertretung die Frage, ob ihr auch Zustellvollmacht erteilt worden sei, unbeantwortet ließ.

Nach Ladung zur mündlichen Verhandlung teilten die Rechtsanwälte Gabl Kogler Papesch Leitner mit Schreiben vom 28. Februar 2007 mit, dass das Vollmachtsverhältnis aufgelöst worden sei.

Laut telefonischer Rücksprache mit dem zuständigen Postamt haben sowohl G1 als auch G2 die Ladungen am 13. März 2007 behoben.

G3 ist nach Auskunft der ehemaligen steuerlichen Vertretung verstorben.

G4 konnte die Ladung an der dem Meldeamt bekannten Adresse in Polen nicht zugestellt werden.

Zu der für 29. März 2007 anberaumten mündlichen Verhandlung ist keiner der Gesellschafter der Bw erschienen.

---

***Über die Berufung wurde erwogen:***

§ 92 Abs. 1 BAO sieht vor, dass Erledigungen einer Abgabenbehörde als Bescheid zu erlassen sind, wenn sie für einzelne Personen

- a) Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben, oder
- b) abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen, oder
- c) über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen.

Ein Dienstverhältnis liegt nach § 47 Abs. 2 EStG vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft – und somit nicht ein fertiges Produkt seiner Arbeit - schuldet. Das ist der Fall, wenn eine 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.

Selbstständigkeit liegt dagegen vor, wenn der Betrieb auf eigene Rechnung und Gefahr und unter eigener Verantwortung betrieben wird und der Steuerpflichtige das Unternehmerwagnis trägt.

Wenn auch ein Arbeitnehmer lediglich seine Arbeitskraft schuldet, schließt die Erfolgsorientierung einer Tätigkeit ein Dienstverhältnis nicht aus, weil auch unselbstständige Handwerker regelmäßig Leistungen zu erbringen haben, die über die bloße Anwesenheit hinausgehen (VwGH 16.2.1994, 92/13/0149).

Ebenso hat nicht jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmereigenschaft zur Folge, weil auch der einen Werkvertrag erfüllende Unternehmer in aller Regel hinsichtlich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichtet sein wird, ohne dadurch seine Selbstständigkeit zu verlieren. Dieses sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit erfordert. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft, auf die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten oder die Vorgabe des Arbeitsortes gerichtet. Charakteristisch dafür ist, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt.

Der Begriff des Dienstverhältnisses ist durch § 47 EStG nicht abschließend definiert, sondern wird als Typusbegriff durch eine Vielzahl von Merkmalen bestimmt, die nicht alle in gleicher Intensität ausgeprägt sein müssen (VfGH 1.3.2001, G 109/00).

Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG enthält zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die organisatorische und zeitliche Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Es gibt aber Fälle, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbstständig und einer nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen. So kann durchaus auch eine selbstständig ausgeübte Tätigkeit eine verhältnismäßig starke organisatorische Eingliederung erforderlich machen. Dies trifft auf Tätige zu, die typischerweise an vom Auftraggeber vorgegebene Zeiten und Orte gebunden sind.

Der Verwaltungsgerichtshof zeigte daher in ständiger Rechtsprechung weitere Kriterien auf, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen. Dazu gehört insbesondere das Fehlen des für eine selbstständige Tätigkeit typischen Unternehmerrisikos. Dieses besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten. Wesentlich ist, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. Nicht zuletzt ist auch das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen einer Vertretungsbefugnis in die Gesamtbetrachtung einzubeziehen.

Die Tatsache, dass das Einkommensteuergesetz (EStG) eine selbstständige Begriffsbestimmung enthält, was als Dienstverhältnis anzusehen ist, kann dazu führen, dass derselbe Sachverhalt im Steuerrecht einerseits und im bürgerlichen Recht oder Sozialversicherungsrecht andererseits unterschiedlich zu beurteilen ist. Die in anderen Rechtsgebieten verwendeten Begriffe des "Arbeitnehmers" sind für das Einkommensteuerrecht somit nicht maßgebend, sondern können allenfalls ein Indiz für die steuerliche Arbeitnehmereigenschaft darstellen. Diese unterschiedlichen Ergebnisse erkannte der VfGH jedoch nicht als unsachlich (vgl. das Erkenntnis vom 8.6.1985, B 488/80).

Die Feststellung des AMS Linz, die vier namentlich genannten Gesellschafter der Bw übten einen wesentlichen Einfluss auf deren Geschäftsführung aus, sodass sie als selbstständig Erwerbstätige im Sinne des § 2 Abs. 2 AuslBG anzusehen seien, kann demnach für das gegenständliche Berufungsverfahren keinerlei Bindungswirkung entfalten.

Dagegen sind nach § 23 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb solche aus einer selbstständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbstständige Arbeit anzusehen ist.

Nicht entscheidend sind die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung einer Vereinbarung als Dienst- oder Werkvertrag bzw. der Vertragswille der Parteien, da die

Besteuerung immer den tatsächlichen Umständen entsprechen muss und für die Beurteilung der Inhalt einer Tätigkeit entscheidend ist.

Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienst- oder Werkverhältnis wird daher stets das Gesamtbild der Tätigkeit sein, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise und der Verkehrsauffassung Gewicht beizumessen sind. Unter den dargestellten Gesichtspunkten ist das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbstständigkeit oder jene der Unselbstständigkeit überwiegen.

Die Art der erbrachten Leistung ist grundsätzlich kein entscheidendes Abgrenzungskriterium zwischen selbstständiger und nichtselbstständiger Tätigkeit; zu prüfen und zu beurteilen ist alleine, wie die Tätigkeit tatsächlich ausgeübt wird (VwGH 10.4.1985, 83/13/0154).

Grundsätzlich ist dazu anzumerken, dass die steuerliche Beurteilung einer Tätigkeit als selbstständig oder nichtselbstständig in jedem Veranlagungsjahr für sich und ohne Bindung an Feststellungen für vergangene Zeiträume zu erfolgen hat. Entscheidend ist allein, wie die Tätigkeit im jeweiligen Veranlagungszeitraum (gegenständlich im Jahr 2005) tatsächlich ausgeübt wurde (VwGH 4.3.1986, 84/14/0063).

Im vorliegenden Berufungsfall ist strittig, ob die Bw ihre Leistungen im Rahmen eines Dienstverhältnisses (als nichtselbstständig Tätige) erbracht hat und damit die Abweisung des Antrages auf Vergabe einer Steuernummer zu Recht erfolgte, oder als selbstständig Tätige (Einkünfte aus Gewerbebetrieb).

Für den vorliegenden Fall ergeben sich damit folgende Überlegungen:

a) Weisungsgebundenheit:

Weisungsgebundenheit liegt vor, wenn der Arbeitnehmer verpflichtet ist, den Weisungen des Arbeitgebers zu folgen.

Ein sachliches – und damit das Vorliegen einer selbstständigen Tätigkeit nicht ausschließendes – Weisungsrecht ist anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige dazu verhalten ist, innerhalb eines bestimmten örtlichen und zeitlichen Bereiches tätig zu werden. Ebenso spricht die Verpflichtung, eine Arbeit sach- und termingerecht fertig zu stellen, für eine sachliche Weisungsgebundenheit.

Das für ein Dienstverhältnis sprechende persönliche Weisungsrecht fordert dagegen einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit und ist durch eine weit reichende Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit gekennzeichnet.

Eine beschäftigte Person wird aber nicht schon dadurch persönlich unabhängig, dass sich auf Grund ihrer Erfahrungen und/oder der Natur der zu verrichtenden Arbeiten Weisungen über

die Reihenfolge und den näheren Inhalt der Arbeiten erübrigen, die Person somit den Arbeitsablauf selbst bestimmt, sofern sie nur der stillen Autorität des Empfängers der Arbeitsleistung, das heißt seinem Weisungs- und Kontrollrecht unterliegt. Unter diesen Umständen kann ein Dienstverhältnis auch vorliegen, wenn der Dienstgeber praktisch überhaupt nicht in den Arbeitsablauf eingreift; er muss lediglich potenziell die Möglichkeit haben, die Arbeit durch Weisungen zu organisieren.

Die Gesellschafter der Bw gaben an, hinsichtlich Arbeitszeit, Arbeitsfortgang und Arbeitsqualität vom Geschäftsführer ihrer Auftraggeberin, der Fa. S GmbH, kontrolliert worden zu sein. Dieser habe auch bestimmt, auf welcher Baustelle und wo auf der Baustelle sie zu arbeiten hätten, und sei etwa jeden zweiten Tag zwecks Kontrolle des Arbeitsfortgangs gekommen (vgl. die Fragen 28, 29 und 32 aus dem "Fragenkatalog zur Selbstständigkeit von EU-Ausländern").

In der durch die steuerliche Vertreterin verfassten Berufungsschrift wurde dagegen vorgebracht, dass die Arbeitseinteilung, wer was zu machen hatte, die Gesellschafter der Bw einvernehmlich getroffen hätten. Auf Grund der Werkverträge mit ihren Auftraggebern seien ihnen zeitliche Termine vorgegeben, die sie einzuhalten hätten. Die zeitliche Abfolge der Arbeit sei ihnen aber völlig selbst überlassen.

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass den unmittelbar im Zuge der Erstbefragung gemachten Aussagen mehr Glaubwürdigkeit beizumessen ist als den späteren Angaben, weil die ersten Aussagen noch zeitnahe und ohne Wissen der abgaberechtlichen Konsequenzen erfolgt sind. Welche Überlegungen zur Schlussfolgerung führen sollten, die am 24. Oktober 2005 im Zuge einer Nachschau gemachten Angaben hätten nicht der Wahrheit entsprochen, hingegen die zu einem späteren Zeitpunkt durch die steuerliche Vertreterin der Bw verfasste Berufung hätte den wahren Sachverhalt wiedergegeben, ist nicht erkennbar.

Zur Aufforderung, die genannten, mit den Auftraggebern der Bw abgeschlossenen Werkverträge sowie Unterlagen, aus denen die Terminsetzungen ersichtlich seien, vorzulegen, brachte die steuerliche Vertreterin vor, dass die schriftlichen Aufträge vorgelegt würden, Terminsetzungen aber immer mündlich erfolgt seien.

Wenngleich mündliche Vereinbarungen grundsätzlich zulässig und gültig sind, ist dennoch anzumerken, dass Vereinbarungen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr schon alleine zu Beweis Zwecken und zwecks allfälliger Geltendmachung von Schadenersatzansprüchen in aller Regel schriftlich abgeschlossen werden und die Behauptung mündlich abgeschlossener Vereinbarungen nicht geeignet ist, die Glaubwürdigkeit der Behauptungen zu untermauern.

Zweifel am Wahrheitsgehalt des dargestellten Berufungsvorbringens erscheinen aber auch dadurch gerechtfertigt, dass zu den Rechnungen vom 30. November und 15. Dezember 2005,

die das Objekt Adresse<sup>3</sup>, betreffen, keinerlei Aufträge vorgelegt wurden und die aufliegenden Aufträge (wie auch die zugehörigen Rechnungen) derart unpräzise hinsichtlich des Umfangs der zu erbringenden Leistungen, ohne Festlegung eines bestimmten Leistungszeitraums, ohne Vereinbarung der Konsequenzen im Falle der – verschuldeten oder unverschuldeten – mangelhaften Auftragserfüllung, formuliert sind, dass diese nicht geeignet sind, als taugliche Grundlage einer ernsthaft gewollten Rechtsbeziehung zwischen Auftraggeber und –nehmer angesehen zu werden.

Darüber hinaus sind der Auftrag vom 1. September 2005 und die dazu gehörende Rechnung vom 7. Oktober 2005 insoweit widersprüchlich, als laut Auftrag der Schutttransport sowie die dafür anfallenden Kosten von der auftraggebenden Fa. S GmbH zu übernehmen waren, die seitens der Bw ausgestellte Rechnung aber den Passus "Wir hoffen, dass die erfolgten Stemmarbeiten und Schutttransportarbeiten zu Ihrer Zufriedenheit durchgeführt wurden" enthält.

Auf Grund der dargestellten Aktenlage und Überlegungen ist davon auszugehen, dass tatsächlich eine über die rein sachliche, auf den Arbeitserfolg gerichtete Weisungsgebundenheit hinausgehende Unterordnung der Gesellschafter der Bw unter den Willen der Fa. S GmbH bzw. unter den Willen von Mag. R, der, wie auch Mag. MR als Geschäftsführer der Fa. S GmbH im Firmenbuch (FN 2) eingetragen ist, gegeben war. Dafür, dass sich die Gesellschafter der Bw auf den beiden Baustellen weitgehend selbst organisiert hätten, ergeben sich aus der Aktenlage keine Anhaltspunkte. Dies erscheint umso unwahrscheinlicher, als laut Schreiben vom 13. September 2006 auf den Baustellen verschiedene Firmen tätig gewesen sind und daher auch eine Koordination zwischen den einzelnen Unternehmen erforderlich gewesen sein wird. Aufzeichnungen zur Dokumentation dieses abgestimmten Arbeitseinsatzes wurden ebenso wenig vorgelegt wie das Antwortschreiben auch auf die Frage, wer auf den Baustellen Bauleiter war, nicht einging.

Standen aber die – durch eine andere Person vorgegebenen - erwarteten Arbeitsleistungen fest und erklärten sich die arbeitenden Personen dazu bereit, die Arbeiten in der geforderten Art und Weise durchzuführen, liegt darin ein nicht unbeträchtliches Maß an Fremdbestimmtheit.

#### b) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus:

Eine Eingliederung in den organisatorischen Geschäftsbetrieb zeigt sich u.a. in der Vorgabe des Arbeitsortes und die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers. Eine Eingliederung beinhaltet die Unterwerfung unter die betrieblichen Ordnungsvorschriften, wie beispielsweise die Regelung der Arbeitszeit, der Arbeitspause, Überwachung der Arbeit durch Aufsichtspersonen und eine disziplinarische Verantwortlichkeit. Zu



berücksichtigen sind das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit und die Verpflichtung zur Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden. Eine faktische Bindung an die Arbeitszeit in einem Betrieb genügt (vgl. VwGH 23.9.1981, 2505/79). Die Planung und Vorbereitung der Tätigkeit übernimmt der Arbeitgeber.

Eine Eingliederung liegt nicht vor, wenn die Tätigkeit nur gewissen Bindungen an die Dienstzeit des Auftraggebers unterliegt, um etwa eine Abstimmung einzelner Projektphasen im Rahmen eines Gesamtprojektes zu ermöglichen. Auch Werkverträge enthalten ihrer Natur nach eine bestimmte Leistungszeit und einen bestimmten Leistungsort (VwGH 2.6.82, 81/13/0190).

Die Gesellschafter gaben im Zuge ihrer Befragung am 24. Oktober 2005 an, Mag. MR habe ihnen vorgegeben, auf welcher Baustelle bzw. wo auf dieser Baustelle sie arbeiten und welche Arbeiten sie ausführen sollten (Pkt. 28, 29 und 30 des Fragenkatalogs).

Auf Baustellen, auf denen eine größere Anzahl von Firmen zum Einsatz kommt (vgl. Punkt 10 der Fragenbeantwortung vom 13. September 2006), ist ein unkoordiniertes Arbeiten diverser Firmen nicht möglich; vielmehr ist nur der koordinierte Arbeitseinsatz zahlreicher Personen zielführend. Diese Organisation und diese Koordination sind typische Arbeitgeberaufgaben. Wie bereits oben dargestellt, oblag die Koordination aber nicht den Gesellschaftern der Bw selbst, sondern entweder Mag. MR als Vertreter der Fa. S GmbH oder einer anderen Person, der die Bauleitung oblag. Die Gesellschafter waren somit auf der Baustelle in einen Arbeitsablauf eingegliedert, der von Mag. MR bzw. einer anderen Person vorgegeben und nicht von ihnen selbst bestimmt wurde.

Ein weiteres Indiz für die Eingliederung ist, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Arbeitsmittel zur Verfügung stellt.

Hat ein Arbeiter die für die Durchführung der ihm aufgetragenen Arbeiten sein eigenes Werkzeug zur Verfügung zu stellen, so handelt es sich dabei um eine bei verschiedenen handwerklichen Berufen durchaus übliche Vorgangsweise, die nicht dazu führt, eine selbstständige Tätigkeit anzunehmen (VwGH 1574/65).

Die Zurverfügungstellung von Arbeitsmaterial spricht zwar in der Regel für eine nichtselbstständige Tätigkeit, doch kann diesem Unterscheidungskriterium im vorliegenden Fall keine entscheidungswesentliche Bedeutung zukommen, da die Beistellung von Arbeitsmaterial durch den Auftraggeber nach den Angaben der Wirtschaftskammer OÖ in der Baubranche ebenso üblich ist wie die Verwendung von persönlichem Handwerkzeug durch nichtselbstständig tätige Bauarbeiter.

Sowohl der Umstand, dass die Gesellschafter der Bw das gesamte Jahr 2005 praktisch für nur einen Auftraggeber tätig waren – wenngleich Mag. R als einer der Geschäftsführer der Fa. S GmbH streng formal als eigenständige Person zu betrachten ist, erteilte er Aufträge sowohl in eigenem Namen als auch im Namen der Fa. S - und diese Aufträge ihre Arbeitszeit derart in Anspruch nahmen, dass es ihnen nicht möglich war, noch weitere Aufträge anzunehmen, als auch der oben erörterte Umstand, dass die Arbeiten unter Anweisung und Kontrolle von Mag. MR standen, sprechen für eine Eingliederung der Gesellschafter der Bw in den geschäftlichen Organismus der Fa. S GmbH.

Dass auch die Gesellschafter der Bw die Fa. S GmbH und Mag. R als ein und denselben Auftraggeber wahrnahmen (diese sind auch an der gleichen Adresse etabliert bzw. wohnhaft), lässt sich daraus erkennen, dass im Zuge der Befragung am 24. Oktober 2005 als einzige Auftraggeberin, mit der Verträge geschlossen worden seien (Pkt. 10 des Fragenkatalogs) die Fa. S GmbH mit der Anschrift Adresse2, genannt wurde. Bereits vor dieser Befragung hatte die Bw aber Mag. R mit Rechnung vom 5. Oktober 2005 einen Betrag von 5.000,00 € in Rechnung gestellt.

Zur Arbeitszeit befragt, gaben die Gesellschafter der Bw an, dass ihre Arbeitszeit von 7.00 Uhr bis 16.30 Uhr – eine halbe Stunde Mittagspause, am Vormittag 15 Minuten Jausenpause – gedauert habe (Frage 33.1. des Fragenkatalogs zur Selbstständigkeit von EU-Ausländern). Da sie von Herrn Mag. MR einen Schlüssel für die jeweilige Baustelle erhalten hätten, beantworteten sie die Frage 34. des Fragenkatalogs, ob sie kommen und gehen könnten, wann sie wollten, mit "ja". Krankheit oder Urlaub seien zu melden gewesen (Frage 35).

Mit einer vertraglichen Bindung an die Auftraggeberin im dargestellten Umfang bestand aber für die Gesellschafter der Bw faktisch keine Möglichkeit mehr, den Einsatz der Arbeitskraft selbst zu bestimmen.

Für die Bejahung einer persönlichen Abhängigkeit genügt, wenn die übernommene Verpflichtung den Arbeitenden während dieser Zeit so in Anspruch nimmt, dass er über diese Zeit auf längere Zeit nicht frei verfügen kann und damit seine Bestimmungsfreiheit ausgeschaltet ist (VwGH 27.11.1990, 89/08/0178). Dieses Kriterium ist aber bei einer fix vorgegebenen Arbeitszeit und der dargestellten wöchentlichen Arbeitsleistung zweifellos als erfüllt anzusehen.

#### c) Unternehmerwagnis:

Unternehmerisiko bedeutet, dass sich Erfolg und Misserfolg einer Tätigkeit unmittelbar auf die Höhe der Einkünfte auswirken.

Das Unternehmerwagnis besteht darin, dass ein Steuerpflichtiger die Höhe seiner Einnahmen beeinflussen und seine Ausgaben selbst bestimmen kann. Hängt der Erfolg einer Tätigkeit weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens ab, und muss ein Steuerpflichtiger für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen, sprechen diese Umstände für ein Unternehmerwagnis. Ebenso spricht für ein Unternehmerwagnis die Möglichkeit, Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und somit den Umfang des Tätigwerdens zu bestimmen. Abzustellen ist auf die tatsächlichen Verhältnisse.

Der Steuerpflichtige muss in der Lage sein, durch eigene Geschäftseinteilung, durch die Auswahl von Hilfskräften oder eine zweckdienliche Organisation seines Betriebes, den Ertrag seiner Tätigkeit in nennenswerter Weise zu beeinflussen.

Das Unternehmerwagnis wird nicht grundsätzlich durch das Tätigwerden für nur einen Auftraggeber ausgeschlossen, doch ist die Tätigkeit für nur einen Auftraggeber ein Kriterium, das für die Nichtselbstständigkeit spricht.

Auf Grund welcher Parameter die Festlegung der in den Rechnungen ausgewiesenen Pauschalpreise erfolgte, bleibt im Dunkeln. Laut Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 13. September 2006 oblag die Preisgestaltung bis zu seinem Tod G3, danach G1. Zum einen erfolgte die Preisgestaltung offenbar auf "Stundenbasis" (Pkt. 8. der Fragenbeantwortung), zum anderen wurde aber vorgebracht (Pkt. 12.), dass schriftliche Bautagebücher nicht geführt worden seien und weder auf Zeit noch Anwesenheit geachtet worden sei. Inwieweit diesfalls eine Preisermittlung auf Stundenbasis möglich gewesen sein soll, ist nicht nachvollziehbar.

Darüber hinaus liegt in Anbetracht der stark gerundeten Rechnungsbeträge von 5.000,00 €, 8.000,00 € und 10.000,00 € die Vermutung nahe, dass nicht eine Kalkulation, sondern andere Umstände preisbestimmend gewesen sind.

Weder ist erkennbar, welche Folgen der Tod des Gesellschafters G3 für die Gesellschaft hatte (im Firmenbuch wurde seine Löschung als Gesellschafter nicht veranlasst), noch, inwieweit die Gesellschafter der Bw die Höhe ihrer Einnahmen durch besonderen Fleiß oder besondere Geschicklichkeit hätten beeinflussen können und dadurch ein Unternehmerwagnis zu tragen gehabt hätten.

Insbesondere konnte nicht mehr angegeben werden, wie lange die einzelnen Gesellschafter auf welchen Baustellen gearbeitet haben. Dadurch, dass auf den Rechnungen die Zeiträume, über die sich die Leistungen erstreckten, fehlten, liegen darüber hinaus aber auch keine ordnungsgemäßen Rechnungen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes (§ 11 Abs. 1 Z 4 UStG) vor. Zudem schließt eine Rechnungslegung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ein Dienstverhältnis nicht aus, da Rechnungen auch zu Unrecht ausgestellt sein können (vgl.

VwGH 16.2.1994, 90/13/0251). Zwar erweckt derjenige, der Rechnungen legt, den Anschein, selbstständiger Unternehmer zu sein, doch bestimmt sich nach den oben aufgezeigten Kriterien, ob die Rechnungslegung zu Recht erfolgt ist.

Im Zuge einer durch das Zollamt L durchgeführten Baustellenkontrolle vom 26. September 2005 (Neubau Mag. R, Adresse2) bestätigte der auf der Baustelle angetroffene G4, acht Stunden pro Tag zu arbeiten. Er sei Hilfsarbeiter und arbeite für die Bw; über den Lohn sei nicht gesprochen worden.

Auf Grund dieses Arbeitspensums war den Gesellschaftern der Bw eine freie Arbeitszeiteinteilung schon aus faktischen Gründen nicht möglich. Ein ihnen verbleibender Spielraum für eine eigene unternehmerische Gestaltung ist demnach nicht erkennbar. Gegen ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko spricht auch, dass durch die Vereinbarung eines Pauschalpreises offenbar keine Möglichkeit bestand, ihre Einkünfte durch entsprechende Leistungen zu steigern. Gerade diese fehlende Einflussnahme ist ein typisches Merkmal für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

#### d) Vertretungsbefugnis:

Der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber seine Leistung persönlich zu erbringen und kann sich nicht vertreten lassen. Kann sich dagegen ein Auftragnehmer generell - und nicht nur im Einvernehmen mit dem Auftraggeber und nur bei seiner Verhinderung - vertreten lassen und steht das Bestimmungsrecht darüber nicht dem Auftraggeber zu, sondern im Belieben des Auftragnehmers, dann liegt in der Regel ein Werkvertrag vor.

In den beiden vorliegenden, äußerst allgemein und kurz gehaltenen Aufträgen, fehlt eine Vertretungsregelung.

Die Gesellschafter der Bw gaben am 24. Oktober 2005 zur Frage, ob sie sich durch eine andere Person bei ihrer Arbeit vertreten lassen könnten, an, dass eine Vertretung nicht zulässig gewesen sei.

Dem gegenüber brachte die steuerliche Vertreterin in der Berufung vor, dass die Bw sich sehr wohl vertreten lassen könne, obwohl dies kaum vorkommen werde.

Bei Vorliegen entgegen gesetzter Angaben und gleichzeitigem Fehlen schriftlicher Vereinbarungen werden - wiederum in der Annahme, dass die ersten Angaben der Wahrheit am nächsten kommen -, die zuerst gemachten Angaben als glaubwürdiger erachtet und davon ausgegangen, dass eine Vertretung tatsächlich weder stattgefunden hat, noch eine solche zulässig gewesen wäre. Werden aber keine eigenen Arbeitskräfte beschäftigt (Pkt. 31 der Fragenbeantwortung vom 24. Oktober 2005) und hat ein Steuerpflichtiger auch nicht die

Möglichkeit, Arbeiten zu delegieren, so spricht auch dieser Umstand für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

Neben den dargestellten, von der Judikatur als wesentlich erachteten Abgrenzungskriterien ist insgesamt zweifelhaft, ob am angegebenen Sitz der Gesellschaft (laut Angaben der Gesellschafter Adresse), der gleichzeitig auch Wohnadresse zwei der vier Gesellschafter der Bw war, tatsächlich ein Unternehmen betrieben worden ist. Selbst bei Fehlen einer gesonderten örtlichen Einrichtung gilt die Wohnung als Betriebsstätte, wo der Steuerpflichtige die Unterlagen aufbewahrt oder die ihm als Kontaktadresse dient (Doralt, EStG, Kommentar, Teil I bis III, 3. Aufl., § 23 Tz 15).

In der anlässlich der Neuaufnahme angefertigten Niederschrift vom 24. Oktober 2005 wurde festgehalten, dass selbst die Unterlagen der Buchhaltung nicht an der Wohnadresse, sondern in der Steuerberatungskanzlei aufbewahrt würden. Laut Angaben von G1 leben in dieser 60 m<sup>2</sup> großen Wohnung drei Personen (Antwort zu Frage 19.1. des Fragenkatalogs) und befindet sich am Firmensitz weder ein Büro noch eine gehobene technische Ausstattung wie Fax oder EDV (siehe die Niederschrift über die Nachschau einer Neuaufnahme vom 24. Oktober 2005). Auf den vorgelegten Rechnungen der Bw sind weder eine Bankverbindung, noch eine Telefon- oder Fax-Nummer oder E-Mail-Adresse angegeben.

Die Bw wurde weder ins Telefonbuch eingetragen, noch wurde das Telefonbuch, aus welchem die von der Bw getätigten Kontaktaufnahmen zu weiteren potenziellen Auftraggebern bzw. die von ihr angerufenen Firmen ersichtlich gewesen wären, trotz ausdrücklicher Aufforderung zur Einsichtnahme vorgelegt.

Auch die in der Berufung angeführten Verhandlungen mit verschiedenen möglichen Auftraggebern wurden trotz Aufforderung weder durch Namhaftmachung noch durch entsprechende schriftliche Unterlagen glaubhaft gemacht (Pkt. 14 des Ergänzungsvorhaltes und der Fragenbeantwortung).

Konkrete Anhaltspunkte dafür, dass die Bw tatsächlich eine Gesellschaftstätigkeit ausgeübt hätte, als Unternehmerin aufgetreten wäre und auch nur ansatzweise über eine als "Unternehmen" zu bezeichnende Organisation verfügt hätte, sind nicht erkennbar. Das Vorhandensein einer eigenen betrieblichen Struktur konnte nicht glaubhaft und nachvollziehbar dargelegt werden.

Unterlagen, wie Bautagesberichte oder sonstige Arbeitsaufzeichnungen, die Grundvoraussetzung für die ordnungsgemäße Abwicklung eines Bauauftrages wären, konnten nicht vorgelegt werden.

Ebenso wenig konnten die angeblich ausnahmslosen Barzahlungen von nicht als geringfügig einzustufenden Beträgen (im berufsgegenständlichen Jahr 2005 zweimal 5.000,00 €, 10.000,00 € und 8.000,00 €) durch Nachweis des Zahlungsflusses glaubhaft gemacht werden.

Derartige Barzahlungen entsprechen nicht den üblichen Gepflogenheiten. Ungewöhnliche Geschehnisabläufe hat aber derjenige zu beweisen bzw. zumindest glaubhaft zu machen, der sie behauptet.

Dies allein ist für sich für die Beantwortung der Frage, ob die Gesellschafter der Bw selbstständig oder nichtselbstständig tätig gewesen sind, zwar nicht entscheidend, stellt aber zumindest ein weiteres Indiz dar, das gemeinsam mit den übrigen Verfahrensergebnissen dazu beiträgt, nicht von der Ausübung einer selbstständigen Tätigkeit auszugehen.

Eine Anknüpfung an die Meldung zur Sozialversicherung, eine Eintragung im Firmenbuch oder das Melden einer Gewerbeausübung bei der Gewerbebehörde besteht im Übrigen nicht, da eine Besteuerung nicht auf dem Vertragswillen der Parteien zu fußen, sondern den tatsächlichen Umständen zu entsprechen hat.

Wenngleich für die Entscheidung über die gegenständliche Berufung unerheblich, bleibt dennoch anzumerken, dass die Vermutung nahe liegt, die Gesellschaftsgründung sei zwecks Umgehung arbeits- und ausländerbeschäftigungsrechtlicher Bestimmungen erfolgt, um für ausländische Staatsangehörige eine Erwerbsmöglichkeit zu schaffen. Diese Vermutung besteht insbesondere dann, wenn die Gesellschafter Arbeitsleistungen für die Gesellschaft erbringen (so Punkt IV. des gegenständlichen Gesellschaftsvertrages), die typischerweise in einem Arbeitsverhältnis geleistet werden.

Auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise ist bei der Beurteilung, ob eine selbstständige oder nichtselbstständige Tätigkeit vorliegt, Gewicht beizumessen (VwGH 1.12.1992, 88/14/0115). Die Tätigkeit als Bauhilfsarbeiter (hier: Verspachteln von Platten) bildet typischerweise den Inhalt eines Arbeitsverhältnisses (VwGH 19.12.22202, 2001/09/0080, ergangen zum AusLBG; dort wurde das Verlegen von Kunststeinbodenplatten als Bauhilfstätigkeit qualifiziert).

Nicht zuletzt ist das Vereinbaren einer Probezeit (Pkt. 12 des Fragenkatalogs) geradezu typisch für das Vorliegen einer nichtselbstständigen Tätigkeit.

Die Abgabenbehörde hat unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§ 167 Abs. 2 BAO).

Der Grundsatz der freien Beweismittelwürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln gibt.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss, wenn eine Partei für sie nachteilige Tatsachen bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn nachweisen (vgl. VwGH 23.2.1994, 92/15/0159).

Gegenständlich geht der unabhängige Finanzsenat auf Grund obiger Überlegungen im Ergebnis davon aus, dass der wahre wirtschaftliche Gehalt nicht auf den Abschluss eines Werkvertrages hindeutet, sondern die genannten polnischen Staatsbürger gleich Arbeitnehmern von der Fa. S mit Arbeiten beschäftigt worden sind.

Wenngleich der durch die Zollbehörde L bei einer Baustellenkontrolle am 26. September 2005 angetroffene G4 auf Befragen angab, für die Bw zu arbeiten, ist dennoch den sowohl am 24. Oktober 2005 gegenüber der Abgabenbehörde gemachten Angaben der Gesellschafter – insbesondere über das Vorliegen einer regelmäßigen, an eine bestimmte Arbeitszeit und einen bestimmten Arbeitsort gebundenen, beaufsichtigten Tätigkeit sowie die Unzulässigkeit einer Vertretung - als auch den im Zuge von Baustellenüberprüfungen getroffenen Feststellungen eine größere Bedeutung beizumessen, sodass insgesamt vom Vorliegen einer unselbstständig ausgeübten Tätigkeit auszugehen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 30. März 2007